CUPRINS

CAPITOLUL 1. 9

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII 9

1.1. Conceptul de patrimoniu în teoria contabilității 9
1.2. Trăsăturile şi conținutul obiectului contabilității 13
1.3. Caracteristicile principalelor elemente ale obiectului contabilității 14
1.4. Conținutul metodei contabilității 25
Întrebări de autocontrol: 34

CAPITOLUL 2. 37

BILANȚUL CONTABIL ŞI CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE–IMAGINEA POZIȚIEI FINANCIARE ŞI A PERFORMANȚELOR ÎNTREPRINDERII 37

2.1. Conceptul de bilanț: noțiune, definire, abordări 37
2.2. Funcțiile de bază ale bilanțului 38
2.3. Recunoaşterea structurilor bilanțiere 39
2.4. Încadrarea structurilor bilanțiere în cadrul modelelor de bilanț 42
2.5. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în contul de profit şi pierderi. 45
2.6. Modele de prezentare a informațiilor privind performanțele întreprinderii în contul de profit şi pierderi 48
2.7. Influența evenimentelor şi tranzacțiilor asupra poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii 50
Întrebări de autocontrol: 55

CAPITOLUL 3. 57

CONTUL CONTABIL – CONCEPT ŞI MODEL PRACTIC PENTRU ÎNREGISTRAREA EXISTENȚEI ŞI MIŞCĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIALE 57

3.1. Necesitatea, importanța, definirea şi legătura contului cu bilanțul 57
3.2. Funcțiile de bază ale contului 61
3.3. Structura şi formele specifice ale contului 62
3.4. Regulile de funcționare a conturilor 68
3.5. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor 74
3.6. Analiza contabilă a operațiilor economice, evenimentelor şi tranzacțiilor 78
3.7. Formula contabilă şi articolul contabil 80
3.8. Clasificarea conturilor 84
3.9. Planul de conturi general 91
Întrebări de autocontrol: 95

CAPITOLUL 4. 99

PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII COMUNE ŞTIINȚELOR ECONOMICE 99

4.1. Documentarea operațiilor economice. 99
4.2. Evaluarea în contabilitate. 107
4.3. Calculația în contabilitate 117
4.4. Inventarierea activelor şi pasivelor întreprinderii 122
Întrebări de autocontrol: 131

CAPITOLUL 5. 133

BALANȚA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE CENTRALIZARE ŞI VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR EFECTUATE CU AJUTORUL CONTURILOR **133**
5.1. Definire, importanță şi funcțiile balanței de verificare a conturilor *133*
5.2. Categorii de balanțe de verificare *135*
5.3. Întocmirea balanței de verificare a conturilor *138*
5.4. Erori de înregistrare, identificabile cu ajutorul balanței de verificare a conturilor *138*
Întrebări de autocontrol: *140*

CAPITOLUL 6. .... **143**

CONTABILITATEA CONSTITUIRII UNEI ÎNTRTEPRINDERI **143**
6.1. Modalități de constituire a unei întreprinderi *143*
6.2. Conținutul capitalurilor proprii *144*
6.3. Contabilitatea analitică şi sintetică a capitalului propriu *145*
Întrebări de autocontrol: *151*

CAPITOLUL 7. .... **153**

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE **153**
7.1. Conținutul, recunoaşterea şi clasificarea activelor imobilizate *153*
7.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale *155*
7.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale *158*
Întrebări de autocontrol: *169*

CAPITOLUL 8. .... **171**

CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE **171**
8.1. Conținutul, clasificarea, recunoaşterea şi evidența stocurilor *171*
8.2. Contabilitatea materiilor prime a materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar *175*
8.3. Contabilitatea produselor *182*
8.4. Contabilitatea mărfurilor şi a ambalajelor *184*
Întrebări de autocontrol: *191*

CAPITOLUL 9. .... **193**

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANȚELOR **193**
9.1. Contabilitatea datoriilor şi creanțelor privind relațiile cu furnizorii şi clienții *194*
9.2 Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările şi protecția socială *200*
9.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului *212*
9.4. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi *227*
Întrebări de autocontrol: *230*

CAPITOLUL 10. .... **233**

CONTABILITATEA TREZORERIEI **233**
10.1 Caracterizarea generală a valorilor de trezorerie *233*
10.2 Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt *234*
10.3 Contabilitatea disponibilităților gestionate prin conturile de la bănci şi casierie *237*
10.4 Contabilitatea acreditivelor şi altor valori de trezorerie *241*
Întrebări de autocontrol: *243*

CAPITOLUL 11. .... **245**

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI **245**

11.1.Contabilitatea cheltuielilor *245*
11.2. Contabilitatea veniturilor *260*
11.3. Contabilitatea rezultatului exercițiului *273*
11.4. Contabilitatea repartizării profitului *281*
Întrebări de autocontrol: *283*

CAPITOLUL 12. .... **285**

LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR **285**
12.1. Delimitări privind lucrările de închidere ale exercițiului financiar *285*
REZULTATUL CONTABIL = CAPITALUL PROPRIU LA ± APORTUL PROPRIETARULUI **285**
12.2 Stabilirea balanței de verificare a conturilor înainte de inventariere *288*
12.3.Inventarierea patrimoniului *289*
12.4. Contabilitatea operațiilor de regularizare *295*
12.5. Determinarea rezultatului exercițiului *301*
12.6. Impozitarea profitului *305*
12.7. Conținutul şi structura situațiilor financiare anuale *306*
12.8. Bilanțul contabil *308*
12.9. Contul de profit şi pierdere *312*
12.10. Situația modificărilor capitalului propriu *315*
12.11. Situația fluxurilor de trezorerie *317*
12.12. Notele explicative şi politicile contabile *319*
Întrebări de autocontrol: *320*
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ **321**
PLANUL DE CONTURI GENERAL **323**

CAPITOLUL 1.

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

1.1. Conceptul de patrimoniu în teoria contabilității

A delimita obiectul de studiu al unei discipline ştiințifice înseamnă a se stabili, a se fixa sau a se contura, sfera procurărilor sale, a utilității, importanței şi a locului pe care îl ocupă în procesul cunoaşterii umane.

În decursul evoluției sale contabilitatea a adunat o zestre importantă de *idei, teorii, principii, standarde, teze* şi nu în ultimul rând *concepții* cu privire la propria vocație adică obiectul său de studiu.

Evoluția contabilității a fost însoțită în plan conceptual de numeroase controverse cu privire la utilitatea sa în cadrul mecanismelor de cunoaştere şi gestiune a stării la un moment dat şi a circuitului resurselor economice ale societății.

Mai semnificative în acest sens sunt două ***abordări*** care tratează contabilitatea astfel:

a) *ca o teorie ştiințifică* adică un sistem de principii şi cunoştințe care aplică, informează şi delimitează enunțuri foarte generale şi esențial conceptuale, fundamentând modele contabile de cunoaştere şi gestiune;

b) *ca tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere şi analiză a informațiilor* reprezentând totalitatea procedurilor prin care se înregistrează şi clasifică tranzacțiile şi evenimentele care marchează activitățile diverselor entități în scopul furnizării de informații necesare luării deciziilor economice[1].

Obiectul de studiu al contabilității a evoluat treptat odată cu evoluția societății şi a modurilor de producție trecând de *la simplu la complex, de la forme rudimentare la forme superioare*, însă conținutul de bază a rămas acelaşi *gestiunea averii* (patrimoniului) şi a *rezultatelor* afacerilor precum şi a elementelor extrapatrimoniale exprimate valoric.

Cu toate că au existat numeroase controverse cu privire la obiectul contabilității, literatura de specialitate evidențiază numeroase concepții dintre care considerăm reprezentative următoarele: concepția juridică, concepția economică şi concepția financiară.

[1] Oprea Călin, Mihai Ristea, bazele contabilității, Editura național, 2000, pag. 8

1.1.1. Concepția juridică

În conformitate cu aceasta, constituie obiect al contabilității, *patrimoniu* (averea) agenților economici, privit prin prisma drepturilor şi obligațiilor în corelație cu bunurile şi valorile ce aparțin de drept unei persoane fizice sau juridice. Conform concepției juridice relațiile economice sunt privite ca *raporturi* generatoare de drepturi şi obligații, subordonând astfel economicul juridicului.

Se cunosc două *forme* ale patrimoniului conform acestei concepții:

- *patrimoniu economic***,** format din bunuri tangibile (materiale), intangibile (nemateriale) ori active financiare aparținând unei entități (întreprinderi) ce pot fi evaluate credibil în bani;

- *patrimoniu juridic* ca fiind reprezentat prin totalitatea drepturilor şi obligațiilor conexe bunurilor ce pot fi evaluate credibil în bani şi aparținând de drept unei entități.

Conținutul economic formează *substanța materială* a patrimoniului (clădiri, maşini, mărfuri, etc.), iar cel juridic exprimă cauza, proveniența sau originea bunurilor economice formând *substanța juridică* a patrimoniului (exprimând raporturi juridice).

Rezultă că substanța materială şi cea juridică a patrimoniului se află într-o permanentă echivalență sau egalitate.

Aceasta înseamnă că putem construi *ecuația juridică* a patrimoniului sub forma:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

Bunurile economice cuprind realități economice concrete care îmbracă o formă materială, nematerială sau financiară aflate în proprietatea unei entități.

Drepturile se referă la un drept de proprietate restrâns asupra bunurilor, diminuat de valoarea obligațiilor de plată pentru acele bunuri.

Obligațiile sunt echivalente cu datoriile de plătit terților, pentru bunurile primite sau creditele financiare acordate de aceştia.

În contabilitate *bunurile economice şi drepturile* (creanțele) sunt denumite ***active*** iar *obligațiile* (datoriile) ***pasive.***

1.1.2. Concepția economică

Conform concepției economice, obiectul de studiu al contabilității este reprezentat de circuitul capitalului.

Acesta este privit sub două *aspecte:*

- al existenței concrete, destinației, al modului în care se alocă, întrebuințează şi consumă capitalul denumit *capital concret* (fizic);

- al apartenenței, modului de dobândire, procurare, exprimând originea (proveniența) sau sursa economică, fiind denumit *capital abstract* (financiar).

Capitalul concret poate fi grupat în capital fix şi capital circulant.

Capitalul fix se concretizează în bunuri economice cu o utilizare durabilă (imobilizări) care participă la mai multe cicluri de exploatare (ani), depreciindu-se treptat şi înlocuindu-se după mai mulți ani de utilizare.

Capitalul circulant este format din bunuri concret materiale, creanțe şi numerar care se utilizează o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii, participând în general la un singur circuit economic, modificându-şi în permanență forma şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Capitalul abstract sau sursa de acoperire a capitalului concret, este structurat în funcție de apartenență, adică de proprietarii acestuia în capital propriu şi capital împrumutat (atras sau străin).

Capitalul propriu, reprezintă dreptul acționarilor (interesul rezidual) în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor, adică acea parte a capitalului care aparține de drept proprietarilor şi se realizează prin aport propriu (ex. capitalul social).

Capitalul împrumutat (datorii) cuprinde resursele externe atrase pentru finanțarea activității pe termen lung, dar care nu aparține de drept proprietarilor de capital însă asigură o dezvoltare viitoare cu condiția utilizării raționale. Îmbracă forma: împrumuturilor bancare pe termen lung (> 1 an) şi alte datorii ce privesc imobilizările financiare.

Ecuația de echilibru patrimonial conform concepției economice cu privire la obiectul contabilității este:

Bunuri economice (Active) = Capitaluri proprii + Datorii
sau
Capitaluri proprii = Active – Datorii

În legătură cu noțiunea de capital, C*adrul General* de Întocmire şi Prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate promovează conceptele de *capital financiar* şi *capital fizic.*

Conform *conceptului financiar* capitalul exprimă banii investiți sau puterea de cumpărare investită fiind sinonim cu activul net sau capitalul propriu al întreprinderii.

Conceptul fizic al capitalului (ex. capacitatea de exploatare) exprimă capacitatea de producție a întreprinderii exprimată de exemplu în unități de producție.

Se consideră că s-a realizat o *menținere a capitalului financiar* adică profitul este real, dacă activele nete la sfârşitul perioadei sunt superioare celor de la începutul perioadei iar *menținerea capitalului fizic* atunci când se obține profit iar capacitatea fizică productivă la sfârşitul perioadei este mai mare decât cea de la începutul perioadei, excluzând contribuțiile acționarilor respectiv distribuțiile în favoarea acestora.

1.1.3. Concepția financiară

Potrivit *concepției financiare* obiectul contabilității este circumscris cercetării şi soluționării laturilor valorice ale existenței mişcării şi transformării resurselor pe care le tratează sub aspectul provenienței (permanente şi temporare) şi din punct de vedere al utilizării (durabile şi ciclice)[2].

Concepția financiară presupune evidențierea resurselor economice în expresie bănească sub aspectul alocării sau investirii respectiv a modului de procurare a fondurilor.

Sub aspectul originii sau provenienței resursele economice pot fi grupate astfel:

- *resurse permanente* sau *durabile* rezultate din aportul proprietarilor, din profit sau împrumuturi pe termen lung a căror perioadă de rambursare este mai mare de un an sau nedeterminată;
- *resurse temporare***,** provenite de la terți (furnizori, bănci sau alte organisme de finanțare) reprezentând datorii pe termen scurt ce trebuie plătite în termen de maximum 12 luni.

Dacă se are în vedere modul de utilizare sau întrebuințare, resursele îmbracă forma:

- *investițiilor durabile* sau pe termen lung, concretizate în active cu mişcare lentă ce îmbracă forma imobilizărilor (construcții, maşini, utilaje, etc.);
- *investiții ciclice* sau pe termen scurt evidențiind:
    - bunuri achiziționate sau produse pentru consum propriu în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizate (încasate) în maxim 12 luni (stocuri);
    - creanțe aferente ciclului de exploatare (drepturi);
    - numerar şi echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată (disponibilități băneşti).

Numerarul cuprinde disponibilitățile băneşti şi depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt reprezentate prin investiții financiare pe termen scurt extrem de lichide care sunt uşor convertibile în numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Concepția financiară privind obiectul contabilității statuează pe lângă expresia bănească (valorică) sub care sunt reflectate resursele economice, două *criterii* de grupare şi ordonare a elementelor:

- *lichiditatea*, adică capacitatea utilităților (activelor) de a se transforma în bani, în vederea efectuării plăților la scadență;
- *exigibilitatea*, care exprimă termenul, data (ziua, luna, anul) la care o anumită datorie devine scadentă (trebuie plătită).

Aceste două criterii sunt avute în vedere la gruparea, ordonarea şi sistematizarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii în bilanț.

---

[2] M. Epuran, V.Băbăiță, Teoria generală a contabilității, Editura Mirton, Timişoara 2000, pag. 48

1.2. Trăsăturile şi conținutul obiectului contabilității

Dezvoltarea contabilității a fost şi este continuu impulsionată de cerințele mereu crescânde ale utilizatorilor informației contabile, în funcție de care, obiectul de studiu al acesteia trebuie perfecționat neîncetat.

Patrimoniul (averea) ca obiect de studiu al contabilității prezintă următoarele trăsături caracteristice[3]:

- *este o universalitate* juridico – economico – financiară;
- *este personal*, în sensul că aparține unei anumite persoane;
- este distinct față de persoana căreia îi aparține şi nu este inclus acesteia;
- *este unic şi indivizibil.*

Existența unui patrimoniu presupune îmbinarea a două *elemente:*

- persoana fizică sau juridică ca *subiect* de drepturi şi obligații;
- bunurile economice, ca *obiect* de drepturi şi obligații.

Între obiectele de drepturi şi obligații pe de o parte respectiv drepturile şi obligațiile pe de altă parte se află persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi şi obligații.

Dacă avem în vedere patrimoniul şi rezultatele financiare, ca obiect de studiu al contabilității, aceasta poate fi analizată ca[4]:

- ştiință a *evidenței, calculului, analizei şi controlului;*
- ştiință a *raporturilor cantitative.*

Ca ***ştiință a evidenței*** contabilitatea oferă o teorie şi o metodă privind înregistrarea într-o anumită ordine, pe baza unor principii normative a circuitului valorilor economice delimitate patrimonial şi pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca ***ştiință a calcului economic*** contabilitatea măsoară şi determină consumurile de resurse economice şi rezultatele obținute, iar ca ştiință a analizei dezvăluie şi interpretează în mod analitic raporturile de schimb dintre valorile economice componente ale patrimoniului.

Ca ***ştiință a controlului*** constată în ce măsură se asigură integritatea materială şi gestionarea rentabilă a patrimoniului şi rezultatelor activității economice, validând realitatea şi corectitudinea informațiilor contabile.

Un alt element specific obiectului contabilității este acela că ea studiază *raporturile de schimb*, situația (poziția) financiară, rezultatele şi modificările poziției financiare ale unei entități patrimoniale. Aceste raporturi exprimă şi definesc poziția entității față de mediul economico – social care a furnizat resursele acesteia respectiv față de proprietar şi terțe persoane.

Dacă avem în vedere cele prezentate cu privire la concepțiile şi trăsăturile obiectului contabilității putem considera că aceasta este deosebit de complex; conținutul său fiind reprezentat în *sinteză* prin:

a) Existența, mişcarea (intrări, ieşiri) şi transformarea elementelor patrimoniale (bunuri economice, drepturi, obligații, etc.) sub aspectul *formei*

---

[3] I.P. Pântea, A. Pop – Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia 2004, pag.8
[4] O. Călin, M. Ristea – Bazele contabilității, Editura Național 2000, pag. 14

materiale concrete (al utilităţii) şi al *formei abstracte* adică al sursei de dobândire a provenienţei sau originii (al resursele de finanţare).

b) Evenimentele şi tranzacţiile generate de activităţile agenţilor economici: aprovizionări, consumuri, vânzări, încasări, plăţi, etc. ce pot fi grupate în trei mari categorii:

- *activităţi de exploatare,* constituind principalele activităţi producătoare de venit ce privesc: producţia, comercializarea, prestările de servicii şi alte activităţi în legătură cu: clienţii, furnizorii, salariaţii, etc.
- *activităţi de investire,* au în vedere achiziţionarea, producţia şi cedarea (vânzarea) de bunuri economice durabile, denumite imobilizări.
- *activităţi de finanţare,* urmăresc crearea resurselor de finanţare ce produc modificări ale dimensiunii capitalurilor proprii (provin de la proprietari de capital) şi a datoriilor (provin din împrumuturi de la terţi, alţii decât acţionarii).

c) Rezultatele financiare ce constituie efectul mişcării şi transformării patrimoniului ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor ce generează:

- cheltuieli (angajamente, consumuri, plăţi, etc.)
- venituri (sume de încasat sau încasate, producţie realizată dar stocată, alte avantaje economice, etc.).

d) Alte operaţii speciale reprezentând elemente extrapatrimoniale sub formă de bunuri, drepturi, obligaţii, rezultate din angajamente acordate sau primite, în cadrul relaţiilor cu terţii ce nu pot fi integrate în patrimoniul sau rezultatele financiare ale întreprinderi cum sunt: giruri, garanţii, valori materiale păstrate în custodie, redevenţe, locaţii de gestiune, debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare, efecte scontate neajunse la scadenţă, etc.

e) Prezentarea informaţiilor privind poziţia financiară, performanţele şi modificările acestora, cu ajutorul situaţiilor financiare anuale (bilanţ, cont de profit şi pierderi, note explicative şi politicile contabile, etc.) precum şi a raţionamentelor, convenţiilor şi tratamentelor contabile utilizate pentru ca informaţiile să satisfacă cerinţele de calitate cerute de utilizatorii acestora în următoarea *ordine de prioritate: investitori, salariaţi, creditorii financiari, clienţi, furnizori, guvern şi cetăţeni.*

1.3. Caracteristicile principalelor elemente ale obiectului contabilităţii

În conformitate cu reglementările naţionale şi internaţionale actuale, obiectul de studiu al contabilităţii este orientat în următoarele *direcţii:*

- cunoaşterea *poziţiei financiare* a întreprinderii prin intermediul *patrimoniului economic şi juridic;*
- cunoaşterea *performanţelor* întreprinderii prin intermediul *rezultatelor financiare;*

- evidențierea *elementelor extrapatrimoniale* ce intervin în activitatea întreprinderii.

1.3.1. Patrimoniu economic şi juridic – obiect al contabilității

Patrimoniu poate constitui obiect de studiu al contabilității atunci când este investit, adică utilizat în activități economice (producția de bunuri, prestarea de servicii, comercializare), administrative, social – culturale etc., prin care se satisfac nevoi reale ale societății.

Dacă avem în vedere concepția *economico – juridico – financiară* elementele patrimoniului sunt *dedublate* în două structuri generice specifice unui limbaj propriu şi anume:

- *activele* patrimoniale;
- *pasivele* patrimoniale.

Caracterizarea activelor patrimoniale

Un *activ*[5] reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Resursa conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române constituie sursa de mijloace susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată.

Controlul asupra activului se realizează prin intermediul drepturilor legale sau contractule deținute.

Evenimente trecute (anterioare) sunt acele evenimente ce în mod normal determină obținerea de active prin cumpărare, producție proprie sau alte surse ce preced o anumită dată.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul unui activ de a contribui în mod direct sau indirect la fluxul de numerar şi echivalente ale numerarului către întreprindere. Acest potențial poate fi unul productiv fiind parte a activităților de exploatare. De asemenea se poate transforma în numerar sau echivalente ale numerarului sau poate avea capacitatea de a reduce ieşirile de numerar cum ar fi un proces alternativ de producție care micşorează costurile.

Dacă avem în vedere aspectele juridice cu privire la patrimoniu, putem considera că activele cuprind totalitatea *drepturilor de proprietate şi a drepturilor de creanță* pe care le are un titular de patrimoniu.

Drepturile de proprietate sunt considerate drepturi reale, fiind formate din totalitatea bunurilor economice tangibile (materiale) şi intangibile (fără suport material) asupra cărora se exercită un drept de proprietate.

Drepturile de creanță (creanțele) sunt drepturile aparținând unei persoane (creditorul) de a pretinde altei persoane (debitorul) să-şi îndeplinească o anumită

[5] Standardele Internaționale de Contabilitate 2001, Editura Economică, pag. 1474

obligație să dea sau să nu dea, să facă sau să nu facă ceva. În contabilitate acestea îmbracă forma clienților, debitorilor diverşi şi alte creanțe.

Dacă avem în vedere *natura* (destinația economică) şi *lichiditatea* activele patrimoniale cuprind următoarele structuri:

- activele imobilizate;
- activele circulante;
- cheltuielile în avans;

a) **Activele imobilizate**[6] denumite imobilizări, sunt activele unei întreprinderi destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea proprie. Acestea sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative fiind posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Contabilitatea clasifică activele imobilizate (imobilizările) după natura lor astfel:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale (netangibile) sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare, fără suport material şi deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.

Se încadrează în categoria imobilizărilor necorporale: *cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial, programele informatice, alte imobilizări necorporale.*

- *Cheltuielile de constituire* se referă la ieşirile de numerar (plățile) sau datoriile angajate ce privesc înființarea (constituirea) sau dezvoltarea unei societăți comerciale cum sunt: taxe şi alte cheltuieli de înregistrare, înmatriculare, autorizare, emiterea şi vânzarea de acțiuni, prospectarea pieței, publicitate şi alte cheltuieli de această natură ce privesc înființarea şi extinderea activității persoanei juridice.

- *Cheltuieli de dezvoltare* cuprind alocările de fonduri pentru aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării (proiectarea, testarea producției, prototipuri, modele noi, etc.).

- *Concesiunile, brevetele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare*, reflectă cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare sau generate de producerea unui brevet, licență, mărci de fabrică, concesiune, know-how şi alte drepturi similare de proprietate industrială sau intelectuală.

- *Fondul comercial,* reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea justă, la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o persoană juridică fiind generat de: clientela, vadul comercial, reputația firmei, segmentul de piață, concurența, etc.

---

[6] OMFP nr. 94/2001, M.Of. partea I nr. 85/2001

- A*lte imobilizări necorporale* includ programele informatice achiziționate sau create de unitate pentru necesități proprii şi alte imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare cu suport material (tangibile) ce îndeplinesc *cumulativ trei condiții:*

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților ori pentru a fi folosite în scopuri administrative.
- au o durată de viață utilă (de utilizare) mai mare de un an;
- au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege;

Intră în categoria imobilizărilor corporale: *terenurile şi amenajările de terenuri, construcțiile, instalațiile tehnice, utilajele, mobilierul, animalele şi plantațiile, mijloacele de transport şi alte active corporale similare.*

- *Terenurile* sunt reprezentate prin suprafețe de pământ afectate durabil unor activități agricole sau silvice, terenurile cu zăcăminte, terenurile cu şi fără construcții, etc.
- *Amenajările de terenuri* sunt reprezentate prin lucrări efectuate pentru: lucrări de racordări la sistemul de alimentare cu energie şi apă, drumuri de acces, desecări, etc.
- *Construcțiile* cuprind clădirile, halele industriale, depozitele etc. executate din zidărie, lemn, metal, beton pe baza unui proiect care serveşte la adăpostirea oamenilor, obiectelor, reprezentând locul (spațiul) unde se desfăşoară activități productive, administrative, comerciale, se prestează servicii, etc.
- *Instalațiile tehnice* cuprind: maşinile, utilajele, instalațiile de lucru, aparatele şi instalațiile de măsurare, control şi reglare, mijloacele de transport, animalele, plantațiile, mobilier, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Alte structuri distincte atât a imobilizărilor necorporale cât şi a celor corporale o reprezintă avansurile şi imobilizările în curs (neterminate) adică nefinalizate la finele perioadei.

- *Avansurile* cuprind sumele acordate furnizorilor de imobilizări corporale şi necorporale înaintea începerii lucrărilor sau livrării imobilizărilor.

Imobilizările financiare sunt reprezentate prin active deținute cu scopul de a genera un profit ca rezultat al fluctuațiilor pe termen scurt a prețului de piață. Posesia durabilă a imobilizărilor financiare, asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor şi a dobânzilor sau creează premisele exercitării unui control asupra societății emitente. Se prezintă sub forma titlurilor de participare deținute la alte societăți şi pot îmbrăca forma unor acțiuni sau altor titluri de valoare obținute prin cumpărare pe piața de capital inclusiv creanțe imobilizate.

- *Titlurile de participare* sunt reprezentate prin drepturi sub formă de acțiuni sau alte titluri cu venit variabil, a căror posesie durabilă asigură exercitarea unui control sau influențe notabile în gestiunea emitenților precum şi obținerea unor avantaje de natură financiară (dobânzi, dividende).

- *Interesele de participare* reprezintă drepturi deținute pe termen lung în capitalul altei societăți comerciale în scopul garantării contribuției la activitățile acesteia sub forma investițiilor în întreprinderi asociate şi investiții strategice.

- *Creanțele imobilizate* sunt drepturi generate de operația de acordare de împrumuturi pe termen lung la societățile asociate sau de grup la care întreprinderea deține titluri sau interese de participare, pentru care se percep dobânzi.

Imobilizările *necorporale şi corporale* sunt supuse uzurii fizice şi uneori morale necesitând contabilizarea unei părți din valoarea de intrare a acestora *în mod sistematic pe cheltuielile perioadei*, ceea ce determină regăsirea acestora în costul bunurilor la a căror producere au participat. Procesul de alocare sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata de viață utilă a acesteia poartă numele de *amortizare.*

b) Activele circulante sunt reprezentate prin acele active achiziționate sau produse care se aşteaptă să fie realizate sau sunt deținute pentru vânzare sau consum în cadrul ciclului normal de exploatare de maximum 12 luni de la data bilanțului. Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, casa şi conturile la bănci.*

Stocurile cuprind:

Materiile prime reprezentate prin bunuri materiale care aparțin realității obiective şi participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se total sau parțial, în formă inițială sau transformată în structura acestora (ex. cherestea, tablă, făină, nisip, ciment, var, etc.)

Materialele consumabile, cuprind structuri ale materiei care participă sau ajută direct sau indirect procesul de producție, fără a se regăsi de regulă în structura materială a produselor finite, semifabricatelor ori producției în curs (ex. combustibili, semințe, furaje, materiale auxiliare, piese de schimb, etc.).

Materialele de natura obiectelor de inventar, cuprind bunuri materiale şi echipamente de valoare mare cu durata de viață utilă sub un an sau de valoare mai mică decât limita prevăzută pentru a se încadra în categoria imobilizărilor corporale (mijloace fixe) şi cu durata de viață utilă mai mare de un an cum sunt: echipamente de protecție şi de lucru, scule, dispozitive, verificatoare, baracamente, amenajări provizorii, mobilier mărunt, etc.

Produsele cuprind bunuri materiale obținute din procesul de producție fiind evidențiate în contabilitate prin trei structuri distincte: produse finite, semifabricate şi produse reziduale (sunt denumite şi stocuri fabricate).

- *produsele finite* sunt reprezentate prin acea parte a produselor care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare aflându-se în depozite în vederea livrări sau expediate direct terților.

- s*emifabricatele* sunt produse cu un anumit grad de prelucrare care se livrează altei secții sau altei întreprinderi pentru a fi prelucrat în continuare în vederea obținerii unui produs finit.

- *produsele reziduale,* cuprind deşeuri, rebuturi sau alte bunuri care au rămas în urma unui proces tehnologic.

Animalele şi păsările cuprind animalele născute şi cele tinere de orice fel (viței, mânji, miei, purcei, etc.) crescute şi folosite pentru reproducție sau puse la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producția de lână, lapte, ouă, carne, blană, etc.

Mărfurile reflectă acele produse ale muncii destinate schimbului prin intermediul vânzării – cumpărării, cuprinzând bunurile cumpărate de întreprindere în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele cuprind bunurile materiale sau obiectele achiziționate sau produse în vederea protejării, prezentării şi împachetării produselor, mărfurilor şi a altor bunuri materiale.

Producția în curs de execuție (neterminată) este reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile)de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum şi de produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime şi care vor urma în perioadele viitoare fazele procesului tehnologic în vederea finalizării.

Creanțele reprezintă drepturi ale întreprinderii față de terți cum sunt: creanțele – clienți, creanțele – debitori diverşi, efectele de primit, creanțe – salariale, creanțe față de asociați, etc.

Clienții reprezintă drepturi față de terți rezultate din vânzarea pe credit a bunurilor materiale, lucrărilor şi serviciilor care fac obiectul activității întreprinderii.

Efectele de primit reprezintă titluri de valoare negociabile care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt (polițe, cambii, trate, bilete la ordin etc.).

Debitorii diverşi reflectă drepturi determinate de cesiunea (vânzarea) titlurilor de plasament, a activelor imobilizate, pagube materiale (imputații), penalități datorate de terți, împrumuturi din emisiunea de obligațiuni ce urmează a fi rambursate, creanțe reactivate, etc.

În categoria *alte creanțe* se mai cuprind:

- avansurile acordate furnizorilor de stocuri;
- decontările cu asociații pentru aportul datorat odată cu subscrierea capitalului;
- creanțele generate de decontările cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, etc.
- creanțele privind decontările în cadrul grupului.

Atunci când la sfârşitul exercițiului se constată prin inventariere că valoarea probabilă de încasat sumei creanțe este inferioară valorii nominale din contabilitatea curentă, pentru diferență se constituie un provizion pentru deprecierea creanțelor.

Investițiile financiare pe termen scurt cuprind:

- acțiunile proprii răscumpărate;
- obligațiunile emise şi răscumpărate;

- acțiunile şi obligațiunile cumpărate în vederea realizării de operațiuni speculative;
- titlurile de participare deținute la unități din cadrul grupului;
- Provizioanele pentru deprecierea acțiunilor, obligațiunilor;
- efectele de încasat şi efectele remise spre scontare.

Investițiile financiare pe termen scurt sunt instrumente financiare negociabile pe o durată care asigură lichiditatea şi securitatea tranzacțiilor.

Casa şi conturi la bănci cuprind disponibilitățile băneşti formate din:
- numerar în casierie;
- disponibilități în conturi curente la bănci;
- cecurile de încasat;
- creditele pe termen scurt, inclusiv dobânzile;
- acreditivele;
- avansurile de trezorerie;
- timbrele fiscale şi poştale;
- tichetele şi biletele de călătorie;
- biletele de tratament şi odihnă;
- alte valori de trezorerie.

Disponibilitățile băneşti din casă şi conturi curente pot fi: în lei sau în devize (valută).

c) Cheltuielile în avans cuprind cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la exercițiul ulterior. Nu trebuie încorporate în rezultatele exercițiului curent „stocându-se provizoriu”, urmând a influența rezultatele exercițiilor viitoare.

Se includ în această categorie cheltuielile privind *plata anticipată a abonamentelor, chiriilor, dobânzile aferente contractele de leasing, reparațiile capitale neprezăzute, etc.* reflectând o creanță a exercițiului viitor asupra exercițiului curent.

Sub aspect juridic cheltuielile în avans reprezintă un drept al exercițiului viitor asupra exercițiului curent cu privire la unele plăți şi cheltuieli ce vor afecta capitalurile proprii în sensul diminuării în exercițiile viitoare.

Caracterizarea pasivelor patrimoniale

Pasivele patrimoniale exprimă *datoriile* întreprinderii față de investitori (acționari, asociați) şi față de terți (furnizori, creditori financiari, stat, etc.). În realitate constituie resursele de finanțare ale activelor patrimoniale, exprimând patrimoniu juridic sau capitalul propriu şi cel împrumutat conform concepției economice ori fondurile temporare şi cele permanente conform concepției financiare.

Pasivele patrimoniale asigură finanțarea internă (proprie) şi cea externă (străină).

Finanțarea internă reflectă datoriile unității cu personalitate juridică (titulară de patrimoniu) față de proprietari (investitori), ceea ce formează *capitalurile proprii* (Cp) sau *activul net* (An) exprimând drepturile acționarilor în activele (A) întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor (D).

Cp (An) = A – D

Se încadrează în categoria capitaluri proprii următoarele elemente:

- *capitalul social,* reprezentând aportul proprietarilor la constituirea sau majorarea capitalului;
- *primele de capital;*
- *rezultatul reportat,* profitul sau pierderea din perioadele precedente;
- *rezultatul curent al exercițiului* nedistribuit către proprietari (acționari şi asociați);
- *rezervele* din reevaluare, rezervele legale, statutare, contractuale pentru acțiuni proprii şi alte rezerve.

Finanțarea externă reflectă *datoriile* întreprinderii față de terți, alții decât proprietarii de capital.

Datoriile reprezintă obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficii economice viitoare. O *obligație* reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel pentru stingerea unei datorii.

Trebuie făcută distincția între *obligație actuală* şi *angajament viitor*. Decizia întreprinderii de a achiziționa active în viitor nu reprezintă o obligație actuală. Aceasta apare numai în momentul livrări activului sau în momentul în care întreprinderea are un acord irevocabil de cumpărare a activului.

Datoriile pot reprezenta mărimi bine precizate cu scadență certă (bine precizată) sau angajamente condiționate cum sunt Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli.

Pentru a exprima cât mai bine poziția financiară a întreprinderii în relațiile cu terții datoriile prin care se asigură finanțarea externă sunt *structurate* astfel:

- Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an:

Sunt considerate obligații curente (pe termen scurt) ale întreprinderii şi îmbracă forma:

- împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni;
- creditelor bancare inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile ce privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi şi datorii asimilate pe termen scurt inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile față de furnizori şi prestatori;
- datoriile față de personal, asigurările sociale, bugetul statului şi alte organisme publice;
- datoriile față de asociați, creditori diverşi.

- ***Datorii de trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an:*** (identice cu cele până la un an, însă cu o scadență mai mare de 12 luni);

- ***Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli***, exprimând o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Se încadrează în această categorie:

- Provizioanele pentru litigii, amenzi, penalități, daune, despăgubiri şi alte datorii incerte;

- Provizioanele pentru garanții acordate clienților şi alte cheltuieli legate de activitatea de servicii;

- Provizioanele pentru restructurare;

- Provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acțiuni similare, etc.

- ***Venituri în avans,*** exprimând veniturile înregistrate înainte de data încheierii exercițiului dar care se referă la exercițiul financiar ulterior. Reflectă o datorie a exercițiului curent față de cel viitor.

Se includ în această categorie:

- sume încasate sau facturate în avans dar care privesc exerciții viitoare cum sunt: *abonamente, chirii, prime de asigurare*, etc.

- *subvențiile pentru investiții*, adică sume primite fără obligativitatea restituirii de la guvern sau alte organisme pentru achiziția sau producerea de active imobilizate, care se recunosc pe o bază sistematică drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care urmează a le compensa;

1.3.2. Rezultatele activității – obiect al reflectării contabile

Rezultatele întreprinderii reflectă capacitatea acesteia de a genera fluxuri viitoare de numerar, prin utilizarea resurselor existente şi gradul de eficiență în utilizarea de noi resurse.

Capacitatea de a genera fluxuri de numerar viitoare presupune ca întreprinderea să înregistreze *venituri* din activitatea desfăşurată iar ca urmare a utilizării resurselor existente se înregistreze *cheltuieli.*

Mişcările şi transformările activelor şi pasivelor întreprinderii ca urmare a evenimentelor şi tranzacțiilor ce au avut loc în vederea realizării obiectului de activitate, generează intercondiționări, cauzalitate, şi interferență între cheltuieli şi venituri determinând *rezultatele activității* desfăşurate.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor ce se concretizează în reduceri ale capitalului propriu altele decât cele rezultate din retragerile / distribuirile către acționari sau asociați.

Scăderea valorii activelor poate fi consecința următoarelor situații:

- *ieşiri de lichidități* (disponibilități băneşti) ca urmare a achitării unor bunuri sau servicii primite, plăți de dobânzi, penalități, amenzi, etc.

- *consum* (ieşiri din stoc) de materii prime, materiale, costul produselor şi a mărfurilor vândute, etc.

- *utilizarea activelor imobilizate* prin alocarea fracționată a costului de achiziție sau producție în funcție de durata de viață utilă evidențiind deprecierile ireversibile sub formă de *amortizări* sau reversibilă sub formă de *Provizioane;*

- minusuri de valoare şi lipsuri constatate la inventariere;

- diferențe nefavorabile de curs valutar;

- reduceri comerciale şi financiare acordate de furnizori şi prestatori, etc.

Creşterea datoriilor se datorează unor cauze cum ar fi:

- înregistrarea datoriilor față de personal;

- înregistrarea impozitelor, taxelor şi a contribuțiilor;

- creşterea datoriilor în valută ca urmare a modificării cursului de schimb valutar;

- înregistrări de Provizioane şi alte datorii care nu generează beneficii economice viitoare.

Sub *aspect financiar* cheltuielile reprezintă valorile plătite, de plătit sau consumate în cadrul activității desfăşurate.

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor are în vedere patru *momente* distincte: *angajarea, consumul, plata şi încorporarea* (imputarea) asupra rezultatului perioadei.

Veniturile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor ce au ca rezultat creşterea capitalurilor proprii sub alte forme decât aporturile de capital din partea acționarilor sau asociaților.

Intrările sau *creşterile* de active pot rezulta din:

- *creşterea creanțelor* sau a numerarului ca urmare a vânzărilor de bunuri şi servicii;

- *creşterea stocurilor* din producție proprie şi producția de imobilizări inclusiv plusurile de inventar constatate la stocuri;

- *intrări de active* sub forma subvențiilor de exploatare, a donațiilor, a despăgubirilor, amenzilor, penalităților, dobânzilor, dividendelor, diferențelor favorabile de curs valutar încasate sau de încasat.

Scăderea datoriilor poate fi consecința următoarelor cauze:

- anularea sau diminuarea Provizioanelor;

- prescrierea sau anularea unor datorii;

- venituri din impozitul pe profit amânat.

Din punct de vedere financiar veniturile sunt considerate ca reprezentând sume sau valori încasate sau de încasat din: activități curente de livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii sau alte activități.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor are în vedere patru *momente* distincte şi anume: *producția, facturarea, încasarea şi încorporarea în rezultatul perioadei.*

Ansamblul cheltuielilor şi veniturilor înregistrate la sfârşitul perioadei sunt încorporate în ***rezultatul perioadei***. Acesta poate fi:

- *pozitiv,* atunci când Veniturile > Cheltuielile = *Profit*
- *negativ,* atunci când Veniturile < Cheltuielile = *Pierdere*

Rezultatul perioadei poate face obiectul mai multor ecuații de echilibru:

a) Rezultat = Venituri - Cheltuieli
b) Venituri = Cheltuieli ± Rezultat
c) Cheltuieli = Venituri ± Rezultat
d) Rezultat = Capitaluri proprii la sfârşitul exercițiului (anului) – Capitaluri proprii la începutul exercițiului (anului)

Pe lângă aceste structuri, rezultatul activității cunoaşte şi alte *detalieri* respectiv:

- *rezultatul brut* (rezultatul contabil) (Rb), obținut prin diferență între venituri şi cheltuieli:

$$Rb = V - Ch$$

- *rezultatul impozabil* (rezultatul fiscal), determinat în funcție de rezultatul brut prin reintegrarea *cheltuielilor nedeductibile* (Ch ned), şi deducerea *veniturilor neimpozabile* (Vneimp)

$$Ri\ (Rf) = Rb + Ch\ ned - Vneimp$$

- *rezultatul net* (Rn), obținut prin scăderea din rezultatul brut a impozitului pe profit:

$$Rnet = Rb - Impozit$$

Rezultatul net aparține de drept acționarilor şi asociațiilor, repartizându-se pentru: constituirea de rezerve, majorarea capitalului social, acordarea de dividende sau alte destinații conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor şi Asociați.

1.3.3. Elementele extrapatrimoniale – obiect al contabilității

Constituie elemente *extrapatrimoniale,* acele bunuri, drepturi, obligații sau angajamente care nu pot fi integrate în patrimoniu de drept al întreprinderii fiind considerate în afara acestuia.

Se cuprind în structura elementelor extrapatrimoniale următoarele:

- drepturi din angajamente acordate (giruri, cauțiuni, etc.)
- obligații din angajamente primite (giruri, cauțiuni, etc.)
- imobilizări luate cu chirie;
- valori materiale primite spre prelucrare, reparare sau custodie;
- redevențe, locații, chirii şi alte datorii similare;
- efecte scontate neajunse la scadență;
- debitori scoşi din activ urmăriți în continuare;
- stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință;

- alte valori în afara bilanțului.

Înregistrarea în contabilitate a acestor elemente se asigură cu ajutorul unor *conturi speciale de ordine şi evidență* fie în partidă simplă fie în partidă dublă în funcție de natura operațiilor.

1.4. Conținutul metodei contabilității

Cuvântul metodă provine de la „meta” şi „hodos” din limba greacă, care înseamnă cale şi mijloc pentru a ajunge undeva.

Prin *metodă* în general se înțelege un mod sistematic de cercetare, de cunoaştere şi transformare a realității obiective. Metoda de studiu a unei discipline are la bază un ansamblu de procedee, reguli şi principii normative pentru învățarea sau practicarea acesteia, constituind un *sistem logic*, mental de cercetare a realități în vederea realizării unui scop, cu ajutorul căreia se descoperă legile ce oglindesc *particularitățile şi esența obiectului studiat.*

Dacă *obiectul de cercetare* al fiecărei ştiințe determină latura concretă a metodei sale de cercetare, aceasta înseamnă că şi în cazul contabilității, particularitățile obiectului de studiu îi impun o *metodă proprie* de cercetare cu trăsături specifice prin care se diferențiază în spectrul celorlalte ştiințe[7].

În cadrul cercetării proprii pentru realizarea principiilor ştiințifice şi a funcțiilor sale de evidență, calculație, analiză, control şi previziune contabilitatea se bazează pe parcurgerea unor *etape* obligatorii în cercetarea ştiințifică şi anume:

- *determinarea obiectului supus cercetării*;
- *înregistrarea aspectelor constatate* (datelor) cu ajutorul unor tehnici variate;
- *prelucrarea datelor culese* cu ajutorul unor procedee specifice;
- *analiza şi interpretarea* informațiilor obținute.

Întrucât este considerată o *disciplină ştiințifică*, cu un obiect de cercetare, şi o terminologie (limbaj) proprie, contabilitatea dispune şi de o *metodă specifică* de lucru adoptată necesităților practice, solid fundamentate, *prin care îşi conturează poziția în sistemul ştiințelor economice* precum şi relațiile cu celelalte discipline înrudite.

Metoda contabilității asigură trecerea de la fapte constatate, la concluzii generale, de la evenimente şi tranzacții le sesizarea esenței lor prin folosirea unor *tratamente, raționamente şi procedee specifice*.

Cele prezentate ne permit să *definim* ***metoda contabilității*** ca un *ansamblu de procedee aflate într-o strânsă corelație şi intercondiționare, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca ştiință, în scopul cunoaşterii poziției financiare, (patrimoniului) a performanțelor financiare şi a modificărilor acestora la nivelul întreprinderii.*

---

[7] O. Călin, M. Ristea, Bazele contabilității, Editura Național, 2000, pag. 23

Între obiectul şi metoda contabilității există o strânsă corelație, interdependență şi condiționare astfel:

- *obiectul* arată *ce* evenimente şi tranzacții trebuie studiate, *când* şi *unde* sau produs;

- *metoda* arată *cum* trebuie înregistrate, *de ce* sau produs şi care este *cauza* şi *geneza* evenimentelor şi tranzacțiilor ce constituie obiectul de studiu al contabilității.

1.4.1. Principiile de bază ale metodei contabilității

Noțiunea de *principiu* exprimă un element fundamental, ideea sau lege de bază pe care se întemeiază o teorie ştiințifică sau o normă de conduită.

Principiile în general reprezintă elemente primordiale, cauze, puncte de vedere bine conturate sau *convingeri argumentate* care izvorăsc din practică şi astfel determină conceptele de bază ale unei discipline ştiințifice pe seama cărora se fundamentează acțiunile şi demersurile viitoare.

Principiile (trăsăturile) *de bază ale metodei contabilității* reprezintă *elemente sau enunțuri de esență conceptuală generală,* delimitate ca sistem de referință care ghidează specialişti în domeniu, în elaborarea de norme şi proceduri contabile de înregistrare şi prelucrare a informațiilor privind evenimentele şi tranzacțiile ce au avut loc în decursul unei perioade utile unei sfere largi de utilizatori.

Principiul fundamental care stă la baza definirii caracteristicilor esențiale ale sistemului de contabilitate românesc în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 republicată este cel al *partidei duble.*

Evenimentele definitorii ale partidei duble sunt:

- *utilizările şi resursele* ca modalitate de reprezentare a patrimoniului pe structuri specifice;

- *intrările (creşterile) şi ieşirile* (micşorările) ca fluxuri generate de relațiile de schimb dintre întreprinderi.

Sistemul de contabilitate în partidă dublă, practicat de cea mai mare parte a agenților economici din România are la bază următoarele *principii teoretice fundamentale:*

- principiul *dublei reprezentări a patrimoniului*;

- principiul *dublei înregistrări a operațiilor economico – financiare,* evenimentelor şi tranzacțiilor;

- principiul *dublei determinări a performanțelor* (rezultatelor) întreprinderii.

a) Principiul dublei reprezentări a patrimoniului

Este considerat principiul sau *trăsătura esențială*, de bază care a determinat conținutul metodei contabilității.

Caracteristica fundamentală a principiului constă în reflectarea patrimoniului entităților economico – sociale sub *dublu aspect:*

- *al utilității bunurilor economice,* adică al destinației (folosinței, întrebuințări) sau alocării acestora, pentru care se foloseşte conceptul de *active* reprezentat prin: *imobilizări, stocuri, disponibilități băneşti, creanțe şi cheltuieli în avans;*

- *al resurselor, raporturilor juridice* (de proprietate) în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, adică al originii, provenienței, surselor sau în plan financiar al resurselor de finanțare a activelor, pentru care este utilizat conceptul de *pasive*, reprezentate prin: *datorii, Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, venituri în avans şi capitaluri proprii.*

Abordarea aceluiaşi patrimoniu ca un tot unitar *sub dublu aspect* poate fi redată sub forma unor ecuații care reflectă egalitatea dintre bunurile economice pe de o parte, respectiv drepturile şi obligațiile cu privire la acestea pe de altă parte.

Dacă notăm cu *A* – activele, cu *P* – pasivele, cu *D* – datoriile şi cu *Cp* – capitalurile proprii putem construi mai multe *ecuații* sau *modele ale dublei reprezentări* şi anume:

A = P ; A = D + Cp ; Cp = A – D ; A – (D + Cp) = O

Transpunerea principiului dublei reprezentări în practică determină *echilibrul patrimonial static* evidențiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *bilanț contabil.* Acestea reflectă situația patrimoniului la un moment dat.

b) Principiul dublei înregistrări a operațiilor economico – financiare, evenimentelor şi tranzacțiilor.

Înțelegerea principiului are la bază constatarea conform căreia elementele patrimoniale se află într-o continuă mişcare şi transformare în cadrul fazelor circuitului economic rămânând totuşi într-un echilibru permanent la nivelul entității patrimoniale.

Conform acestui principiu *orice mişcare care afectează un element patrimonial este în mod necesar însoțită de o mişcare de aceleiaşi valoare asupra unuia sau mai multor elemente astfel încât ecuația de echilibru patrimonial A = D + Cp se menține în permanență.*

Dubla înregistrare este o consecință şi o continuare a principiului dublei reprezentări întrucât în timpul mişcării şi transformării elementelor patrimoniale în mod individual; acestea sunt privite sub *dublu lor aspect* al destinației economice şi al sursei, originii sau provenienței, care se reflectă ca un raport de echivalență între valoarea bunurilor economice (VBe) şi valoarea surselor de finanțare (VSfț).

VBe = VSfț

Dubla înregistrare este determinată şi de faptul că mişcarea şi transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații economice, evenimente şi tranzacții ce produc ieşiri dintr-o fază şi intrări în altă fază, de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune în altul, etc. În cadrul acestui circuit contabilitatea

înregistrează, trecerea aceloraşi valori dintr-o stare sau formă în alta, astfel încât *reflectarea valorii economice respective se face de două ori, deci apare dubla înregistrare a operațiilor în cauză, în sensul că vechea fază, formă sau loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieşirile, micşorările, iar noua fază, formă sau loc constituie cel de-al doilea termen al egalității, care marchează creşterile sau intrările elementului sau fenomenului respectiv*. Astfel orice operație economică în raport cu efectul său este analizată şi încadrată ca un *raport de echivalență între destinația şi proveniența sa, între intrarea şi ieşirea sa, între alocarea şi finanțarea sa,* etc[8].

Cele prezentate ne conduc la *ecuația dublei înregistrări* şi anume:

Creşterea Be + Micşorarea D şi O = Creşterea D şi O + Micşorarea Be
sau
↑ Be + ↓ D şi O = ↑ D şi O + ↓ Be

în care: Be – bunuri economice
D – drepturi
O – obligații

Dubla înregistrare asigură reprezentarea creşterilor sau intrărilor respectiv micşorărilor sau ieşirilor ce se produc în volumul şi structura fiecărui component al utilizărilor şi resurselor ca elemente individuale sau între elementele patrimoniale individuale şi structurile generatoare de performanțe financiare (rezultate).

Reflectarea practică a principiului dublei înregistrări *determină un echilibru dinamic* al patrimoniului şi al rezultatelor financiare, evidențiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *contul contabil.* Acesta reflectă permanent existențele, creşterile, micşorările şi transformările fiecărui element (privite individual) ca urmare a evenimentelor şi tranzacțiilor în decursul unei perioade contabile.

c) Principiul dublei determinări a performanțelor întreprinderii

Performanțele financiare (rezultatul financiar) ale unei întreprinderi pot fi determinate şi analizate în funcție de patru *parametri* şi anume:

- *veniturile;*
- *cheltuielile;*
- *capitalul propriu la sfârşitul exercițiului;*
- *capitalul propriu la începutul exercițiului.*

Atunci când se iau în considerare veniturile şi cheltuielile, performanțele întreprinderii adică rezultatul exercițiului se determină pe baza informațiilor din *contul de profit şi pierderi.*

Performanțele exprimă capacitatea unității de a genera fluxuri viitoare de numerar şi echivalente ale numerarului.

---

[8] O. Călin, M. Ristea, Bazele contabilității, Editura național, 2000, pag. 25

Una din *ecuațiile de echilibru* conform acestui principiu este de forma:

Venituri – Cheltuieli = ± Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere)

Performanțele financiare ale întreprinderii pot fi determinate şi pe baza *informațiilor* din *bilanțul contabil.* Acesta exprimă, poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea acesteia de a se adapta schimbărilor de mediu.

În acest caz *ecuația de echilibru* este de forma:

Capitaluri proprii la sfârşitul exercițiului	**-**	***Capitaluri proprii la începutul exercițiului***	**=**	***± Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere)***

Pe lângă principiile prezentate metoda contabilității se bazează şi pe alte principii sau trăsături auxiliare[9] cum ar fi:

- *înregistrarea cifrică şi în expresie valorică* (monetară), a existenței, creşterilor, micşorărilor şi transformărilor structurilor ce exprimă poziția şi performanțele financiare ale întreprinderii;
- *înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacțiilor* ce produc modificări în structura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare *numai dacă au la bază documente scrise legale, corect întocmite.*

Înregistrarea în expresie valorică (monetară) permite însumarea, gruparea şi centralizarea informațiilor contabile, oferind o imagine de ansamblu asupra poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii iar *înregistrarea operațiilor* evenimentelor şi tranzacțiilor numai *pe baza unor documente justificative şi contabile scrise, legale* oferă garanții cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor şi în acelaşi timp pot constitui probă certă verificabilă în cadrul raporturilor de drepturi şi obligații în relațiile cu terții.

1.4.2. Procedeele metodei contabilității

În cadrul *demersului de realizare a obiectului de studiu al contabilității,* ***metoda*** acesteia utilizează mai multe procedee, prin intermediul cărora se obțin informații asupra modului în care operațiile economico – financiare, evenimentele şi tranzacțiile influențează poziția financiară, performanțele financiare şi modificarea acestora la nivelul entităților patrimoniale utile unei sfere largi de *utilizatori.*

Procedeul reprezintă un mijloc folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat: modalitatea de a acționa, modul de a proceda, soluția practică adoptată, ca sistem pentru efectuarea sau producerea unui lucru[10].

[9] O. Călin, M. Ristea, op. cit. pag. 26

Pornind de la această definiție a procedeului în general putem considera *procedeele metodei contabilității ca fiind un sistem de modalități, mijloace, tehnici şi instrumente utilizate pentru realizarea obiectului contabilității.*

Procedeul în domeniul contabilității reprezintă „arta” sistematizării şi sintetizării informațiilor economice, obținute în urma unor tratamente contabile specifice.

Procedeele metodei contabilității pot fi grupate în trei mari *categorii:*

- procedee ale metodei contabilității *comune tuturor ştiințelor*;
- procedee ale metodei contabilității *comune şi altor discipline economice;*
- procedee *specifice metodei contabilității*.

Întrucât există o delimitare precisă a acestora le vom dezvolta corespunzător.

Procedeele metodei contabilității, comune tuturor ştiințelor

Procedeele comune tuturor ştiințelor, care participă indirect la realizarea obiectului de studiu al contabilității sunt: observarea, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza şi sinteza.

- *Observarea* constituie demersul inițial, primul pas sau faza inițială, în cadrul cercetării operațiilor economice, evenimentelor şi tranzacțiilor, exprimate valoric pe bază de documente justificative care fac obiectul reflectării contabile.

- *Raționamentul* – presupune judecăți logice, bazate pe demonstrații şi explicații ştiințifice în baza cărora se obțin informații noi, pa baza celor existente care vor reprezenta puncte de sprijin în aprecierea activității dar mai ales în stabilirea strategiilor viitoare de dezvoltare ale întreprinderii.

- *Comparația,* are în vedere alăturarea sau examinarea paralelă a două sau mai multe structuri omogene (exprimate valoric) ce exprimă active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli, venituri, rezultate cu scopul de a stabili asemănările şi deosebirile dintre ele pentru a putea formula concluzii cu privire la evenimente trecute respectiv estimări (previziuni) privind evoluția viitoare a elementelor în cauză.

- *Clasificarea* este procedeul de grupare, împărțire, repartizare, structurare în funcție de anumite criterii pe o bază sistematică a evenimentelor şi tranzacțiilor având în vedere asemănările şi deosebirile dintre ele (diferențierile) pe clase, grupe, posturi şi alte diviziuni astfel încât să se realizeze o delimitare logică în funcție de particularitățile fiecărui element ce face obiectul înregistrării în contabilitate.

- *Analiza* constă în cercetarea unui întreg (tot unitar), operație, eveniment, tranzacție, proces prin descompunerea sistematică în părți componente şi studierea independentă pentru a determina contribuția fiecăreia la realizarea întregului. Este

---

[10] Academia Română, Institutul de Lingvistică Iorgu Iordan, Dex, Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Ediția II, Editura Univers Enciclopedic, 1996, pag. 853

procedeul cel mai important în înțelegerea logică a contului, formulei contabile şi corespondenței conturilor.

- *Sinteza* ca procedeu ştiințific presupune trecerea de la particular la general, de la simplu la compus pentru a se ajunge la generalizare, adică îmbinarea a două sau mai multe elemente ce pot forma un tot unitar.

Prin sintetizare se ajunge la un element complex pornind de la compuşii acestuia.

Sinteza în contabilitate se bazează pe informațiile obținute din analiza contabilă, care prin centralizare şi grupare permit generalizarea şi esențializarea, ce au ca finalitate formularea concluziilor privind activitatea trecută dar şi estimări privind activitatea viitoare.

Procedeele metodei contabilității comune ştiințelor economice

Alături de procedeele comune tuturor ştiințelor, procedeele comune ştiințelor economice sunt utile metodei contabilității, constituind un angreanj ce completează informațiile necesare procedeelor specifice pentru a forma un tot unitar.

Acestea sunt deosebit de complexe ceea ce determină întrepătrunderea lor cu procedeele specifice, creând premisele, şi de multe ori „materia primă" necesară acestora.

Dintre *procedeele metodei contabilității comune ştiințelor economice* cele mai reprezentative sunt: *documentarea, evaluarea, calculația şi inventarierea.*

- *Documentarea* este procedeul ce presupune ca orice operațiune economico – financiară ce a avut loc să se consemneze în momentul efectuării ei într-un document care va sta la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de *document justificativ.*

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, deoarece *asigură*[11]:

- verificarea prealabilă a legalității operațiilor consemnate;
- controlul gestionar al bunurilor economice aflate în patrimoniu;
- respectarea disciplinei economico – financiare;
- întărirea responsabilității cu privire la administrarea patrimoniului.

- *Evaluarea* ca noțiune generală înseamnă a determina, a stabili prețul, valoarea, a calcula, a socoti, a estima[12].

---

[11] O. Călin, M. Ristea, op. cit. pag. 32

[12] Vezi DEX, op. cit. pag. 352

Ca procedeu al metodei contabilității *evaluarea* presupune *exprimarea şi măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor, unitar, în unități valorice cu ajutorul monedei*. Prin evaluare se urmăreşte aducerea la un *numitor comun* (exprimare valorică) a tuturor evenimentelor şi tranzacțiilor ce fac obiectul înregistrării în contabilitate.

Evaluarea creează premisele grupării, sistematizării, însumării, centralizării şi generalizării informațiilor cu privire la existența, mişcarea şi transformarea structurilor patrimoniale recunoscute în situațiile financiare anuale.

- *Calculația* are o accepțiune foarte largă în domeniul contabilității cu aplicabilitatea cea mai mare în evaluarea elementelor, calculația costurilor şi a rezultatelor financiare.

În esență presupune utilizarea unor algoritmi de calcul în vederea exprimării şi măsurării în etalon monetar a elementelor ce reflectă poziția financiară şi performanțele întreprinderii.

Calculația în contabilitate include *toate formele de calcul* începând cu simpla determinare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor (modificărilor), a soldurilor conturilor, a costurilor totale şi unitare a producției, a prețurilor, rezultatelor financiare totale şi analitice, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale, etc.

- *Inventarierea* este procedeul comun ştiințelor economice prin intermediul căruia se realizează cunoaşterea situației reale a structurilor patrimoniale (situația faptică din teren) în vederea descoperirii neconcordanțelor cu datele furnizate de evidența contabilă (documente primare, registre contabile, conturi, etc.)

În funcție de rezultatele inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța cu datele rezultate în urma inventarierii. Aceasta creează premisele realizării funcției de control a contabilității. Datele rezultate în urma inventarierii de la sfârşitul anului grupate şi sistematizate corespunzător sunt consemnate obligatoriu în *„Registrul de inventar”*. Inventarierea este obligatorie cel puțin odată pe an, înaintea întocmirii situațiilor financiare; în cazul fuziunii, lichidări societăților comerciale sau în alte situații stabilite de reglementările în vigoare.

Procedeele specifice ale metodei contabilității

Procedeele specifice reprezintă esența, particularitatea sau demersul final al principiilor şi procedeelor comune ale metodei contabilității. Acestea sunt: *bilanțul, contul şi balanța de verificare*. Pe lângă calitatea de procedee ale metodei contabilității acestea îndeplinesc şi rolul unor documente contabile analitice (contul), centralizatoare (balanța de verificare) respectiv situații financiare de sinteză şi raportare financiară (bilanțul).

a) Bilanțul contabil este consecința transpunerii în practică a *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului. Prin intermediul acestuia se prezintă *la un moment dat* (de regulă la sfârşitul exercițiului) în expresie monetară (valoric)

patrimoniu şi rezultatele financiare ale întreprinderii, adică *poziția financiară*[13] sub dublu aspect:

- *al destinației* (folosinței, întrebuințării) sau utilizărilor pentru care se foloseşte noțiunea de *activ*.
- *al provenienței* (originii, surselor de finanțare) sau resurselor pentru care se foloseşte noțiunea de *pasiv.*

Bilanțul *exprimă forma statică* a utilităților şi resurselor unei întreprinderi, adică existențele (soldurile) la un moment dat. Acesta furnizează *informații de ansamblu generale, sintetice* ce privesc întreaga activitate a întreprinderii, rezultate din centralizarea şi gruparea informațiilor obținute cu ajutorul celorlalte procedee ale metodei contabilității.

Datorită gradului ridicat de generalitate şi sintetizare a informațiilor cuprinse în bilanț, acestea sunt detaliate în cadrul altor situații (anexe, note explicative, etc) devenind astfel mai inteligibile, relevante şi credibile.

Studiul bilanțului contabil trebuie realizat din *două ipostaze*: ca *model şi expresie a dublei reprezentări* a patrimoniului şi ca *document de sinteză* a informațiilor contabile adică situație financiară anuală.

b) Contul contabil completează spectrul informațiilor contabile, reflectând pe lângă situația la un moment dat (existențele) a elementelor patrimoniale prezentate de bilanț (grupat, sistematizat şi generalizat), cu mişcările succesive ce se produc ca urmare a operațiilor economice, evenimentelor şi tranzacțiilor în structura fiecărui element privit individual.

Contul contabil este consecința concretizării practice a *principiului dublei înregistrări* a operațiilor economice, evenimentelor şi tranzacțiilor, exprimând forma dinamică a utilităților şi resurselor.

În timp ce bilanțul generalizează, *contul particularizează şi detaliază* furnizând informații permanente prezentate cronologic şi sistematic cu privire la existențele (soldurile) şi evoluțiile (creşterile, micşorările) fiecărui element de natura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, evidențiind în acelaşi timp intercondiționările şi legăturile de reciprocitate (corespondențele) dintre acestea.

Dacă la nivelul întreprinderii se regăseşte un *singur bilanț* care reflectă activitatea de ansamblu (privită generalizat), realizarea obiectului de studiu al contabilității necesită existența mai multor conturi formând *sistemul conturilor,* care se regăsesc în cadrul unui tablou numit *„Plan de conturi general”*.

c)Balanța de verificare asigură legătura dintre cont care furnizează informații analitice, de detaliu asupra fiecărui element ce constituie obiect al contabilității şi bilanț care prezintă informații grupate şi generalizate asupra activității de ansamblu a întreprinderii. Este *procedeul prin care se centralizează şi verifică informațiile* furnizate de conturi.

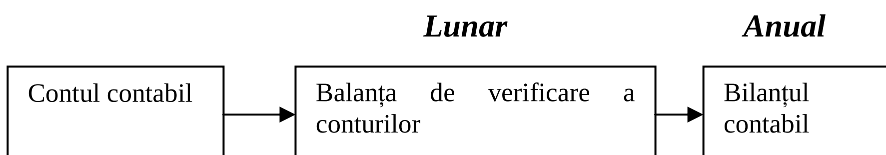
---

[13] Poziția financiară exprimă capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu generate de evenimentele sau tranzacțiile ce au avut loc în decursul perioadei la care se referă.

Balanța de verificare *grupează şi sintetizează*, elementele definitorii (structurile) ale conturilor (solduri, rulaje, total sume) prezentându-le centralizat la nivelul întregii activități.

Verificarea corectitudinii înregistrărilor din conturi efectuate pe baza principiului dublei înregistrări se asigură prin egalitățile care trebuie să existe între solduri, rulaje, total sume după centralizare şi însumare la sfârşitul perioadei.

Legătura şi succesiunea dintre cont şi bilanț, asigurată de *balanța de verificare* se poate prezenta conform următoarei *scheme*:



Aşa după cum se poate constata, balanța de verificare se întocmeşte pe baza informațiilor obținute din conturi, iar bilanțul contabil are la bază informațiile din balanța de verificare.

Conform reglementărilor în vigoare balanța de verificare trebuie întocmită obligatoriu înaintea elaborării situațiilor financiare anuale.

Întrebări de autocontrol:

1. Definiți noțiunea de obiect al contabilității.
2. Definiți noțiunea de patrimoniu.
3. Care sunt principalele componente ale activelor?
4. Care sunt principalele componente ale pasivelor?
5. Ce înțelegeți prin venituri, cheltuieli şi rezultate financiare ca obiect de studiu a contabilității?

Testul 1.1. de autoevaluare:

1. Obiectul contabilității îl constituie studierea: a) structurii organizatorice a întreprinderii; a) eficienței activității economice; c) patrimoniului întreprinderii, a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor obținute.

2. Patrimoniul întreprinderii este reflectat în: a) Contul de profit şi pierdere; b) Bilanț; c) Notele explicative.

3. Principalele componente ale activelor sunt: a) activele imobilizate, activele circulante şi cheltuielile în avans; b) capitalul social, activele imobilizate şi activele circulante; c) activele imobilizate, capitalul social şi rezervele.

4. Activele imobilizate sunt grupate în: a) imobilizări necorporale,

imobilizări certe şi imobilizări incerte; b) imobilizări corporale, imobilizări financiare şi disponibilități băneşti; c) imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

5. Activele circulante sunt compuse din: a) stocuri, investiții financiare pe termen scurt, creanțe şi disponibilități băneşti; b) stocuri, rezerve, furnizori şi creanțe; c) stocuri, creanțe, disponibilități băneşti şi furnizori.

6. Principalele componente ale pasivului sunt: a) datorii pe termen mediu şi lung, capital şi rezerve, investiții financiare pe termen scurt, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi datorii pe termen scurt; c)datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, venituri în avans, capitaluri şi rezerve, datorii pe termen scurt.

7. Capitalurile şi rezervele cuprind următoarele elemente patrimoniale: a)capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul financiar; b) capitalul social, veniturile din subvenții, rezervele, rezultatele financiare şi investițiile financiare; c) capitalul social, primele de capital, furnizorii, clienții şi rezervele.

8. Veniturile şi cheltuielile pot proveni din activitatea: a) de exploatare, de aprovizionare şi financiară; b) de exploatare, financiară şi de desfacere; c) de exploatare, financiară şi excepțională.

9. Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile întreprinderea obține: a) profit; b) pierdere; c) subvenții.

10. Dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile întreprinderea obține: a) subvenții; b) profit; c) pierdere.

Testul 1.2. de autoevaluare:

1. Dubla înregistrare reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilitățiii; a) un principiu teoretic al metodei fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

2. Balanța de verificare reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilitățiii; a) un principiu teoretic al metodei fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

3. Bilanțul prezintă patrimoniul sub un dublu aspect, ca o expresie a respectării principiului: a) dublei înregistrări; b) dublei reprezentări; c) calculelor periodice de sinteză.

4. Principiul continuității activității reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilitățiii; a) un principiu teoretic al metodei fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

5. Balanța de verificare este o reflectare a principiului: a) dublei înregistrări; b) dublei reprezentări; c) calculelor periodice de sinteză.

6. Principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității sunt: a) dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate, dubla înregistrare şi calculele periodice de sinteză; b) continuitatea activității, evaluarea şi dubla înregistrare; c) dubla reprezentare, calculația şi inventarierea.

7. Procedeele practice ale metodei contabilității sunt: a) documentele, dubla înregistrare, evaluarea, calculația, contul, inventarierea şi bilanțul; b) documentele, evaluarea, calculația, contul, balanța de verificare, inventarierea şi bilanțul; c) documentele, evaluarea, contul, balanța de verificare, dubla reprezentare, inventarierea şi bilanțul.

8. Balanța de verificare se întocmeşte: a) anual; b) trimestrial; c) lunar.

9. Principiul intangibilității presupune că: a) bilanțul de deschidere a unui exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent; b) bilanțul trebuie să corespundă cu balanța de verificare; c) bilanțul nu poate fi modificat în timpul anului.

10. Principiul necompensării presupune că: a) stocurile inițiale nu pot fi compensate cu stocurile finale; b) elementele de activ şi pasiv trebuie evaluate separat; valorile ce reprezintă active nu pot fi compensate cu cele care reprezintă pasive şi nici cheltuielile cu veniturile.

CAPITOLUL 2.

BILANȚUL CONTABIL ŞI CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE–imaginea poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii

2.1. Conceptul de bilanț: noțiune, definire, abordări

Conceptul de *bilanț* provine de la termenul italienesc „bilancia”, care are la origine două expresii în limba latină „bi” şi „lanx”, ce semnifică „două talere”, simbolizând o balanță cu două brațe aflate în poziție de echilibru.

Istoria contabilității prezintă numeroase „teorii” şi „modele” de abordare a bilanțului, de la *„cântar al averii”* până la document de sinteză al informațiilor contabile (situație financiară) utilizat pe scară largă în procesul de luare a deciziilor.

Sintetizând tot ceea ce s-a scris de-a lungul timpului dar şi rezultatele practicii în domeniu contabilității putem considera ***bilanțul contabil*** *ca un tablou al averii (bogăției), care exprimă poziția financiară a întreprinderii în unități monetare prin corelația dintre bunurile economice, sursele de finanțare şi rezultatele obținute la sfârşitul unei perioade contabile de regulă la sfârşitul anului calendaristic* (sfârşitul exercițiului).

Bunurile economice (utilitățile) reprezintă ***activul*** iar sursele de finanțare (resursele) ***pasivul*** bilanțului. În structura bilanțului se regăseşte şi rezultatul activității (sub formă de profit sau pierdere) ca element al capitalurilor proprii.

În baza celor prezentate putem considera bilanțul contabil ca fiind procedeul dar şi *documentul de sinteză prin care se prezintă activele, datoriile şi capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului sau în alte situații prevăzute de lege.*

Teoria şi practica contabilă demonstrează că studiul (abordarea) bilanțului trebuie realizat din două *ipostaze* (abordări) respectiv*:*

- *procedeu* al metodei contabilității;
- *situație financiară* de sinteză a informațiilor contabile.

Ca *procedeu* al metodei contabilității, bilanțul exprimă un model al *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului care determină echilibrul patrimonial static dintre active şi pasive (datorii şi capitaluri proprii). Privit astfel bilanțul prezintă un pronunțat *caracter teoretic* şi *didactico – metodologic*, menit a creea premisele înțelegerii influenței operațiilor economico financiare ce

determină modificarea cu aceeaşi sumă (valoare) a cel puțin două elemente (posturi) bilanțiere.

Analizat ca *situație financiară*, bilanțul evidențiază un *document contabil de sinteză* ce prezintă informații grupate, centralizate şi generalizate cu privire la poziția financiară a întreprinderii sub aspectul interdependențelor şi corelărilor dintre active, datorii şi capitaluri proprii. În calitate de situație financiară anuală, bilanțul oferă *informații esențiale* despre capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu, de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesitățile de creditare viitoare şi capacitatea de onorare a acestora, despre repartizările viitoare către creditori, acționari, etc.

Prin modul în care este conceput şi structurat bilanțul ca situație financiară anuală, constituie un *instrument de cunoaştere, control şi analiză* a activității întreprinderii, informațiile pe care le oferă stând la baza fundamentării deciziilor privind activitatea curentă şi de perspectivă, având un pronunțat caracter aplicativ.

2.2. Funcțiile de bază ale bilanțului

Prin *funcție,* cu referire la activitatea economică în general, înțelegem o mărime variabilă ce exprimă o sarcină, un rol sintactic sau un ansamblu de proprietăți ce revin unui procedeu, instrument, categorie economică etc. care, depind de una sau mai multe variabile independente.

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii şi a rezultatelor obținute de agenții economici, foloseşte mai multe procedee şi instrumente de lucru care se delimitează prin funcțiile specifice, individualizate ca mărimi (variabile) independente.

Astfel *bilanțul contabil* ca procedeu dar şi situație financiară îndeplineşte mai multe *funcții* între care: funcția de informare, funcția de analiză, funcția de sistematizare, funcția de generalizare, funcția de control şi funcția previzională.

a) Funcția de informare are în vedere elemente noi de cunoaştere, noi lămuriri şi clarificări în raport cu cunoştințele prealabile ce privesc situația de ansamblu a unei întreprinderi la un moment dat cu referire la active, datorii şi capitaluri proprii.

b) Funcția de analiză presupune cercetarea, interpretarea şi explicarea informațiilor din bilanț astfel încât să se identifice aspectele esențiale din perioadele precedente pe baza cărora să se ia decizii viitoare.

c)Funcția de sistematizare şi grupare a datelor are în vedere aranjarea, dispunerea şi ordonarea informațiilor din bilanț în mod logic, rațional şi just astfel încât să exprime un sistem organizat sub forma unui tot unitar însă cu delimitarea informațiilor după criterii bine definite care să le ofere coerență şi relevanță.

d) Funcția de generalizare în cazul bilanțului contabil este expresia momentului final pe care îl parcurge un ciclu contabil, prin care se trece de la

noțiuni cu sferă mai restrânsă şi un conținut mai bogat reflectat cu ajutorul celorlalte procedee ale metodei contabilității la noțiuni cu sferă mai largă şi un conținut mai restrâns însă semnificativ, ce permite o înțelegere mult mai concisă a trăsăturilor comune pe care le prezintă diferitele structuri ce compun: activele, datoriile şi capitalurile proprii. Generalizarea bilanțieră are la bază o serie de criterii raționale prin care se urmăreşte evidențierea caracteristicilor calitative ale informației contabile reprezentată prin: inteligibilitate, relevanță, credibilitate şi comparabilitate.

e) Funcția de control realizată cu ajutorul bilanțului contabil, are în vedere verificarea periodică a activității unei entități prin prisma echilibrului static dintre utilități şi sursele de finanțare (resursele) ale acestora, identificându-se cu această ocazie punctele slabe şi cele forte ale activității, ce vor constitui repere pentru îmbunătățirea activității viitoare.

f) Funcția previzională constă în facilitatea creată prin modul sintetic, grupat şi generalizat de prezentare a informațiilor în bilanț, de a se formula estimații cu privire la evoluția viitoare a unor indicatori fundamentali, având la bază informațiile din perioada precedentă.

2.3. Recunoaşterea structurilor bilanțiere

Recunoaşterea din punctul de vedere al contabilității înseamnă încorporarea (înscrierea) în situațiile financiare a activelor, pasivelor, cheltuielilor, veniturilor şi a rezultatelor financiare.

Cunoaşterea caracteristicilor structurilor bilanțiere este deosebit de importantă în activitatea de analiză contabilă, în utilizarea procedurilor şi a tratamentelor specifice contabilității. Din aceste considerente le vom studia având în vedere cele două mari componente: *activele şi pasivele*.

Recunoaşterea activelor în bilanț

Cadrul conceptual internațional defineşte *activele* ca fiind resursele controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute, care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare.

Recunoaşterea unui activ se bazează pe două *criterii* ce trebuie îndeplinite cumulativ:

- se *exercită un control* asupra activului fiind *probabilă generarea de beneficii economice viitoare;*

- are un *cost* (valoare) ce poate fi *evaluat în mod credibil*.

Atunci când se estimează că un activ nu are potențialul de a contribui la fluxul de numerar către întreprindere sau nu poate fi realizată o estimare rezonabilă a valorii acestuia nu va fi recunoscut în bilanț instantaneu ci doar

ulterior ca urmare a apariției unor evenimente credibile care să determine recunoaşterea.

Activele unei întreprinderi pot rezulta dintr-o achiziție, din producție proprie sau pot fi deținute în baza unui contract de locație, atunci când locatorul controlează avantajele economice viitoare legate de acestea. Un activ reportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul acelui activ.

În activul bilanțului elementele sunt *grupate şi ordonate* în funcție: de *natură, destinație* şi *lichiditate* astfel: active imobilizate (imobilizări), active circulante şi cheltuieli în avans.

Activele imobilizate (grupa A) cuprind: imobilizările necorporale, corporale şi financiare[14].

I) Imobilizărilor necorporale cuprind active fără suport material cum sunt: cheltuielile de constituire, chltuielile de dezvoltare, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

II) Imobilizările corporale cuprind acele bunuri tangibile (materiale) ce urmează a fi utilizate o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii sub formă de: *terenuri şi amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice maşini, utilaje, mobilier şi alte active similare*.

- *Imobilizările în curs* corporale şi necorporale includ investițiile neterminate până la sfârşitul perioadei efectuate în regie proprie sau achiziționate, evaluate la cost de producție sau achiziție după caz inclusiv avansurile pentru imobilizări.

III) Imobilizările financiare, denumite şi investiții financiare pe termen lung, cuprind valorile financiare imobilizate în capitalul altor societăți, în mod durabil sub forma titlurilor de participare, intereselor de participare, creanțelor imobilizate

Activele circulante (grupa B)

În general activele circulante (activele curente) cuprind acele structuri care se regăsesc pe o perioadă scurtă (< 1 an) în activitatea întreprinderii şi în general participă la un singur circuit economic modificându-şi în permanență forma.

Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, casa şi conturile la bănci*.

I) Stocurile reprezintă acea structură materială (tangibilă) a activelor circulante achiziționate sau produse pentru consum sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizate în termen de maximum 12 luni de la data bilanțului (materii prime, produse, etc.)

II) Creanțele denumite şi valori în curs de decontare reprezintă valorile economice avansate temporar altor persoane fizice sau juridice şi pentru care

---

[14] Având în vedere că au fost prezentate caracteristicile de fond ale acestora în cap.2 vom descrie doar structurile din care sunt formate.

urmează să se primească un echivalent valoric sub forma unei sume de bani, unui bun, unei lucrări sau serviciu (clienți, debitori diverşi, etc.)

III) Investițiile financiare pe termen scurt, sunt reprezentate prin titluri de valoare tranzacționate în vederea realizării unui câştig sau plus de valoare pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni, etc).

IV) Casa şi conturi la bănci

Se delimitează sub forma numerarului din casieria întreprinderii, a depozitelor la vedere şi la termen din conturile curente.

Cheltuielile în avans (grupa C)

Reprezintă o structură distinctă a activului bilanțier ca natură, semnificație, influență şi terminologie.

Acestea cuprind cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar curent dar care se referă la exercițiile financiare viitoare.

Recunoaşterea pasivelor în bilanț

Pasivul bilanțier este reprezentat de sursele (sau resursele) de finanțare a bunurilor economice din activul bilanțului. Finanțarea are în vedere modul de acoperire şi susținere financiară a bunurilor economice.

Pasivele exprimă *datoriile* întreprinderii *față de investitori* (acționari, asociați) şi *față de terți* (furnizori, creditori, etc).

Recunoaşterea datoriilor se face în baza a două *criterii* cumulative:

- este probabilă o ieşire de resurse ca urmare a achitării unei obligații curente, care în viitor va genera beneficii economice;

- valoarea obligației poate fi evaluată în mod credibil.

În pasivul bilanțului elementele sunt structurate şi ordonate în funcție de: *natură, proveniență (origine) şi exigibilitate*.

Pasivul bilanțier cuprinde următoarele grupe de elemente:

- ***Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (grupa D).*** Ex. furnizori, salarii datorate, impozite, taxe, contribuții datorate, etc.)

- ***Activele circulante nete respectiv datorii curente nete (grupa E)***

Se obțin prin însumarea activelor circulante cu cheltuielile în avans din care se scad datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an şi subvențiile pentru investiții.

- ***Total active minus datorii curente (grupa F)***

Se determină prin însumarea activelor imobilizate cu activele circulante nete respectiv datoriile curente nete din care se scad veniturile în avans.

- ***Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (grupa G)***

Corespund structurilor prezentate la „grupa D” însă a căror exigibilitate (scadență) este mai mare de 12 luni.

- ***Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (grupa H)***

Se constituie în baza principiului prudenței, având ca obiect acoperirea unor cheltuieli sau pierderi viitoare care pot fi prevăzute şi estimate fără însă a se cunoaşte mărimea lor exactă şi data producerii lor.

- ***Veniturile în avans (grupa I)***

Cuprind acele venituri recunoscute înainte de data încheierii exercițiului dar care se referă la exercițiile financiare ulterioare, inclusiv subvențiile pentru investiții.

- ***Capital şi rezerve (grupa J)***

Evidențiază finanțarea proprie generată de aporturile acționarilor şi asociaților precum şi rezervele constituite ca urmare a capitalizării rezultatelor financiare.

2.4. Încadrarea structurilor bilanțiere în cadrul modelelor de bilanț

Realizând o *conciliere* a concepțiilor: juridică, economică şi financiară privind interpretarea bilanțului putem construi o optică integrativă cu privire la gruparea structurilor acestuia. Astfel vom considera *activul* ca fiind una din părțile (secțiunile) bilanțului ce grupează utilitățile în funcție de: *natură, destinație şi lichiditate*, iar *pasivul* ca partea care grupează resursele în funcție de: *natură, proveniență şi exigibilitate.*

Dacă avem în vedere principiul dublei reprezentări şi ecuațiile posibile generate de acesta, respectiv: *Activ = Pasiv ; Activ = Datorii + Capitaluri proprii şi Capitaluri proprii = Activ – Datorii*, putem elabora două *modele* (denumite şi forme sau scheme) ale bilanțului contabil:

- *modelul cu două secțiuni* separate, aşezate alăturat denumit *bilanț orizontal,* bazat pe ecuația: *Activ = Pasiv* sau *Activ = Datorii + Capitaluri proprii*

- *modelul listă,* în care activele, datoriile şi capitalurile proprii se înscriu succesiv, la început activele şi în continuare pasivele, denumit *bilanț vertical* care are la bază ecuația: *Capitaluri proprii = Activ - Datorii.*

Modelul (forma, schema) de *bilanț orizontal,* îşi găseşte mai frecvent aplicabilitatea şi justificarea în cadrul lucrărilor cu caracter didactico metodologic întrucât facilitează înțelegerea influenței operațiilor economico – financiare asupra structurilor bilanțiere şi verificarea permanentă a egalității bilanțiere Activ = Pasiv.

Forma de *bilanț vertical* este adoptată de practica contabilă din țara noastră, reprezentând modelul situației financiare care reflectă poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea de adaptare la schimbările de mediu generate de afacerile în care este implicată întreprinderea permițând determinarea capitalurilor proprii ca diferență între active şi datorii. Indiferent de modelul adoptat elementele în bilanț sunt *structurate* pe *grupe* (A,B, …J); *subgrupe* (I,II, …) şi *posturi sau poziții bilanțiere* (1,2,3 ….).

Prezentăm în continuare *principalele structuri bilanțiere,* conform celor două modele:

a) Modelul (formatul, schema) de bilanț orizontal

BILANȚ
la 31.XII.N lei

ACTIV PASIV

Denumire structuri	Sold (Sume)	Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**	**D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN**	**150.000**
I.*Imobilizări necorporale*	<u>20.000</u>		
1. Cheltuieli de constituire	5.000		
2. Cheltuieli de dezvoltare	15.000	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni inclusiv dobânzi	-
.			
.		2. Avansuri încasate	-
.		3. Împrumuturi bancare	50.000
II. *Imobilizări corporale*	<u>70.000</u>	4. Furnizori	80.000
1. Terenuri	10.000	5. Salarii datorate	10.000
2. Construcții	40.000	6. Contribuții sociale datorate	1.000
3. Instalații tehnice (mașini, utilaje)	20.000	7. Impozite, taxe datorate	1.000
		8. Alte datorii comerciale și financiare	8.000
4. Mobilier și alte active	-		
5. Avansuri și imobilizări în curs	-		
III. *Imobilizări financiare*	<u>10.000</u>	**E. ACTIVE CIRCULANTE NETE RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (B+C) – (D+I)** (400000+0) – (150000+30000)	**220.000**
1. Titluri de participare			
2. Creanțe imobilizate			
.			
.			
.		**F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (A+E - Subvenții pt. investiții) (100.000 + 220000) – 10000	**310.000**
B. ACTIVE CIRCULANTE	**400.000**		
I. Stocuri	<u>200.000</u>		
1. Materii prime și materiale	100.000		
2. Produse finite și mărfuri	60.000		
3. Avansuri pt. cumpărări de stocuri	40.000	**G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN** (detaliere idem „D”)	**200.000**
II. *Creanțe*	<u>150.000</u>		
1. Clienți	80.000		
2. Debitori diverși	60.000		
3. Alte creanțe	10.000	**H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI**	-
III. *Investiții financiare pe termen scurt*	<u>10.000</u>		
1. Acțiuni proprii	10.000	**I. VENITURI ÎN AVANS**	**30.000**
2. Acțiuni		- Subvenții pentru investiții	10.000
3. Obligațiuni		- Venituri în avans	20.000
IV. *Casa și Conturi la bănci*	<u>90.000</u>		
1. Valori de încasat	10.000	**J. CAPITAL ȘI REZERVE**	**200.000**
2. Conturi curente la bănci	70.000	I. *Capital*	50.000
3. Casa	10.000	*II. Prima de capital*	10.000
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	-	*III. Rezerve din reevaluare*	10.000
		IV. Rezerve	20.000
		V. Rezultatul reportat	100.000
		VI. Rezultatul exercițiului	100.000

b) Modelul de bilanț vertical prezintă aceleași structuri însă cu ordonarea succesivă (una după alta) elementelor începând cu grupa „A” Activele imobilizate și încheiendu-se cu grupa „J” Capital și rezerve.

BILANȚ
la 31.XII.N

lei

Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**
I. Imobilizări necorporale	20.000
1. Cheltuieli de constituire	5.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	…
. …	…
. …	…
. …	…
II. …	…
III. …	…
B.	…
C.	…
D.	…
E.	…
F.	…
G.	…
H.	…
I.	…
J. CAPITAL ŞI REZERVE	**200.000**
I .Capital	50.000
…	…
…	…
…	…
VI. Rezultatul exercițiului	10.000

Este modelul de bilanț utilizat în practică fiind una din situațiile financiare ale întreprinderii.

Fiecare element din bilanț poate fi prezentat mai detaliat decât se care în formatul prezentat, dacă detalierea concură la prezentarea de informații mai elocvente pentru utilizatori. În acelaşi timp elementele din bilanț indicate cu cifre arabe (1,2…) pot fi cumulate într-un singur post dacă valorile individuale nu sunt semnificative iar prin cumulare se îmbunătățeşte claritatea prezentării.

2.5. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în contul de profit şi pierderi.

Rezultatele obținute de întreprinderi ca urmare a eforturilor depuse sunt descrise, sintetizate şi prezentate de regulă la sfârşitul exercițiului prin intermediul *contului de profit şi pierderi* sau *contul de rezultate.*

Acesta evidențiază într-o formă sintetică rezultatele perioadei prin prisma raporturilor de echilibru dintre cheltuieli şi venituri.

Ecuația generală de echilibru rezultată din contul de profit şi pierderi este:

Cheltuieli ± Rezultate (Profit sau pierdere) = Venituri

Sau

Rezultat (±) = Venituri - Cheltuieli

Recunoaşterea veniturilor.

În general prin venituri se înțeleg sumele sau valorile încasate sau de încasat din activități curente cât şi câştigurile din orice alte surse.

Activitățile curente sunt orice activități desfăşurate de o persoană juridică ca parte integrantă a obiectului său de activitate (de exploatare şi financiară) precum şi activitățile conexe acestora.

Recunoaşterea veniturilor în contul de profit şi pierderi se face pe baza a două criterii:

- *creşteri de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau majorări ale valorii activelor sau diminuări ale datoriilor;
- *evaluare credibilă*.

Creşterea valorii activelor sau diminuarea datoriilor determină modificări ale *poziției financiare* în sensul creşterii activului net (capitalurilor proprii) influențând astfel *pasivul bilanțului*.

În baza celor prezentate putem *concluziona* afirmând că rezultatul activității, sintetizat în contul de profit şi pierderi se regăseşte în structura bilanțului prin valorile înregistrate de capitalurile proprii ale întreprinderii.

În conformitate cu Legea Contabilității nr. 82/1991 modificată şi republicată[15], contabilitatea veniturilor se ține pe *feluri* de venituri după natură sau sursa de proveniență după caz.

Veniturile sunt grupate în contul de profit şi pierderi după *natură* respectiv:

- venituri din exploatare;
- venituri financiare;
- venituri extraordinare.

[15] M. Of. nr. 48/2005

Veniturile din exploatare sunt aferente principalelor activități generatoare de creşteri de active, respectiv diminuări de datorii provenind din activități curente, obişnuite, normale, ce constituie obiectul de activitate principal precum şi activități conexe acestuia.

Se cuprind în această categorie:

- veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;
- venituri din variația stocurilor (producția stocată);
- venituri din producția de imobilizări;
- venituri din subvenții de exploatare primite;
- venituri din anulări sau diminuări de Provizioane;
- alte venituri din exploatare.

Veniturile financiare apar ca o consecință a recompensării utilizării activelor întreprinderii de către terți, fiind recunoscute în momentul în care beneficiile economice asociate tranzacțiilor este posibil să determine majorarea capitalurilor proprii şi să fie evaluate credibil.

Pot fi incluse în această categorie:

- veniturile din imobilizări financiare;
- veniturile din investiții financiare pe termen scurt;
- veniturile din creanțe imobilizate;
- veniturile din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe favorabile de curs valutar;
- venituri din dobânzi şi sconturi obținute;
- alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare sunt reprezentate de evenimente şi tranzacții clar diferite de activitățile curente (de exploatare şi financiare) ce nu au caracter obişnuit, frecvent sau regulat, fiind întâmplătoare, ocazionale ieşite din normalitate.

Un exemplu în acest sens ar fi creanțele înregistrate sau sumele încasate de deținătorii de polițe de asigurare ca urmare a producerii unor calamități sau a altor riscuri asigurate.

În general veniturile sunt recunoscute în contabilitate atunci când:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- persoana juridică nu mai gestionează şi nici nu mai deține controlul asupra bunurilor vândute;
- au fost efectuate lucrările şi prestate serviciile conform clauzelor contractuali.

Veniturile din dobânzi se recunosc periodic în mod proporțional, pe măsura generări venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente.

Dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Recunoaşterea cheltuielilor

În general *cheltuielile* exprimă raporturi juridico – economice cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor în cadrul activităţii desfăşurate indicând: sume de plătit, plăţi, angajamente, consumuri, etc.

Recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierderi se face pe baza a două *criterii*:

- *diminuări de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valori activelor sau creşteri ale valori datoriilor
- *evaluare credibilă*.

Diminuarea valorii activelor sau creşterea datoriilor *influenţează poziţia financiară* a întreprinderii, adică *bilanţul contabil* prin reducerea *capitalurilor proprii* ca structură importantă a pasivelor întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine *pe feluri de cheltuieli*, după natură sau destinaţie.

Formatul actual al contului de profit şi pierderi (listă) grupează cheltuielile pe feluri după *natură* astfel:

- cheltuieli din exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli extraordinare.

Cheltuielile din exploatare sunt generate de principalele consumuri, plăţi, angajamente, etc. ale întreprinderii, fiind asociate activităţii de bază precum şi o serie de cheltuieli ale perioadei cum sunt cele de administraţie, desfacere, etc.

Principalele *structuri* ale acestora sunt:

- cheltuielile cu materiile prime şi materialele;
- cheltuieli cu mărfurile;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
- cheltuieli cu personalul (salarii şi asigurări sociale);
- cheltuieli cu impozitele, taxele, vărsămintele;
- cheltuieli cu despăgubiri, penalităţi, donaţii, active cedate, etc.
- cheltuieli cu amortizările şi Provizioanele;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare se referă la activitatea financiară a întreprinderii incluzând:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind investiţiile financiare cedate;
- diferenţele nefavorabile de curs valutar;
- dobânzile datorate, sconturile acordate şi alte pierderi din creanţe de natură financiară.

Cheltuielile extraordinare sunt reprezentate de evenimente şi tranzacţii clar diferite de activităţile curente (de exploatare şi financiare) neavând caracter

regulat, obişnuit, frecvent cum sunt: calamităţile naturale, exproprierile de active şi alte evenimente similare.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi pe baza *asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit* (principiul conectării costurilor la venituri).

Alte categorii de cheltuieli sunt recunoscute pe baza unei proceduri de *alocare sistematică şi raţională*, atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile şi când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect (ex. *amortizarea*).

O cheltuială este *recunoscută* imediat în contul de profit şi pierderi atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când şi în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condiţiilor pentru recunoaşterea în bilanţ sub formă de activ.

2.6. Modele de prezentare a informaţiilor privind performanţele întreprinderii în contul de profit şi pierderi

Modelele (schemele sau formatul) de prezentare a informaţiilor în contul de profit şi pierderi au în vedere în primul rând *cunoaşterea fluxurilor de cheltuieli şi venituri pe feluri* după natură, destinaţie sau sursa de provenienţă.

Practica contabilă cunoaşte două *criterii* de grupare a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor, respectiv:

- după *natură,* ţinând cont de felul activităţii din care provin respectiv: exploatare, financiară, extraordinară;

- după *destinaţie,* având în vedere funcţiile principale ale întreprinderii şi anume: producţie, desfacere, administraţie, etc.

Modelele denumite şi *scheme sau forme* pe care le poate îmbrăca contul de profit şi pierderi sunt:

- *orizontal* sau tabelar cu dezvoltarea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe coloane distincte fiind denumită şi forma „*cont*”);

- *vertical* denumită şi forma „*listă*”, presupune prezentarea informaţiilor cu privire la venituri, cheltuieli şi rezultate în mod succesiv pentru fiecare activitate sau funcţie importantă a întreprinderii.

Modelul de principiu al contului de profit şi pierderi adoptat în România este cel de „listă” cu gruparea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor *după natură*.

Acest model oferă posibilitatea determinării rezultatului exerciţiului în trepte astfel: *rezultatul din exploatare, rezultatul financiar, rezultatul curent, rezultatul extraordinar, rezultatul brut şi rezultatul net.*

Modelul listă al contului de profit şi pierderi într-o formă simplificată se prezintă astfel:

Indicatori	Exercițiul	
	N-1	N
Cifra de afaceri netă (venituri din vânzarea produselor şi a mărfurilor)		
Variația stocurilor		
Producția imobilizată		
Alte venituri din exploatare		
I. Venituri din exploatare – total:		
II. Cheltuieli din exploatare – total		
Rezultatul din exploatare (I – II)		
- Profit (I > II)		
- Pierdere (I < II)		
III. Venituri financiare – total (venituri din dobânzi, sconturi, diferențe curs, etc.)		
IV. Cheltuieli financiare – total (cheltuieli cu dobânzile, sconturile, diferențe curs, etc.)		
Rezultatul financiar (III – IV)		
- Profit (III > IV)		
- Pierdere (III < IV)		
Rezultatul curent (I + III – II – IV)		
- Profit (I + III) > (II + IV)		
- Pierdere (I + III) < (II + IV)		
V. Venituri extraordinare (prime de asigurare încasate)		
VI. Cheltuieli extraordinare (exproprieri de active, calamități naturale, etc.)		
Rezultatul extraordinar (V – VI)		
VII. Venituri totale (I + III + V)		
VIII. Cheltuieli totale (II + IV + VI)		
Rezultatul brut (VII – VIII)		
- Profit (VII > VIII)		
- Pierdere (VII < VIII)		
IX. Impozit pe profit (R impozabil x cota de impozitare)		
X. Rezultatul net al exercițiului (VII – VIII) – IX		
- Profit		
- Pierdere		
XI. Rezultatul pe acțiune[*)]		

*) Se calculează de întreprinderile care aplică OMFP nr. 94/2001

Modelul listă al contului de profit şi pierderi, atunci când cheltuielile, veniturile şi rezultatele sunt grupate după *destinație (funcție)* cuprinde în structură *informații* privind:

- cifra de afaceri;
- costul de cumpărare sau de producție al bunurilor;
- marja brută comercială;
- cheltuielile de distribuție;
- cheltuielile generale de administrație;
- amortizări şi Provizioane pentru depreciere;
- dividende şi dobânzi încasate respectiv plătite;
- numărul de acțiuni;
- dividendul / acțiuni (Profit net / nr. de acțiuni)

Gruparea elementelor contului de profit şi pierderi după destinație, face dificilă alocarea cheltuielilor de exploatare pe fiecare funcție a întreprinderii, determinând uneori dezinformarea utilizatorilor, însă răspunde cel mai bine nevoilor de informare ale managerilor oferind informații mai concludente privind costul vânzărilor şi modul de gestionare al firmei.

Pentru completarea informațiilor privind performanțele întreprinderii situațiile financiare cuprind o *notă explicativă* distinctă: *„Nota 4 Analiza rezultatului din exploatare”* care dezvoltă cheltuielile pe: activități de bază, auxiliare, indirecte, de desfacere, generale de administrație.

2.7. Influența evenimentelor şi tranzacțiilor asupra poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii

Bilanțul contabil ca procedeu specific al metodei contabilității reflectă existența (starea, soldul) elementelor ce exprimă *poziția financiară* a întreprinderii la un moment dat.

Pentru a analiza influența operațiilor economice, evenimentelor şi tranzacțiilor asupra bilanțului contabil este necesar a se porni de la un *bilanț inițial* iar apoi după fiecare operație să se întocmească *bilanțuri succesive* ce vor reliefa cel puțin două modificări de valori egale în condițiile păstrării egalității bilanțiere Activ (A) = Pasiv (P) sau Activ (A) = Capitaluri proprii (Cp) + Datorii)D).

Ne aflăm astfel în fața *principiului partidei duble* enunțat de André Cibert[16] conform căruia „orice mişcare care afectează un element oarecare al bilanțului contabil (active, datorii, capitaluri proprii) este însoțită în mod necesar de o mişcare şi de aceeaşi importanță asupra unuia sau mai multor elemente în aşa fel încât ecuația A – (D + Cp) = 0, să fie întotdeauna respectată. Aceasta exprimă în fapt corelația dintre *efect* (destinație – utilitate) pe de o parte şi *cauză* (origine – resursă) pe de altă parte.

[16] Contabilité générale, Dumod (7éme – édition) pag. 13

Analiza influenței operațiilor economico – financiare generate de evenimente şi tranzacții asupra bilanțului, trebuie să țină cont şi de elementele ce determină performanțele sau nonperformanțele întreprinderi, care prin intermediul categoriei economice capitaluri proprii sunt *tranzlatate din contul de profit şi pierderi în bilanț*. Având în vedere că *rezultatul activității* este o structură a capitalurilor proprii iar acesta (rezultatul) este o consecință a evenimentelor şi tranzacțiilor ce generează cheltuieli şi venituri, vom prezenta influența acestora asupra bilanțului contabil prin modificările asupra rezultatului exercițiului în sensul creşterii respectiv diminuării adică: $A = (Cp_0 \pm R) + D$ sau $A = [Cp_0 + (V - Ch) + D]$.

Explicația acestui demers are la bază realitatea economică care demonstrează că atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile averea sau bogăția întreprinderii creşte iar în situația inversă avem de-a face cu sărăcirea acesteia sau altfel spus profitul determină *majorarea capitalurilor proprii* la sfârşitul exercițiului comparativ cu începutul acestuia iar pierderea generează *diminuarea capitalurilor proprii*.

Dacă avem în vedere că un bilanț cuprinde trei structuri principale: a*ctive, datorii şi capitaluri proprii* şi că evenimentele şi tranzacțiile pot determina ca fiecare să se majoreze sau să se micşoreze rezultă că vom avea 3^2, adică 9 posibile înregistrări de bază ce determină modificări ale poziției financiare a întreprinderii.

Dacă notăm cu *„A" – activul, cu „D" – Datoriile, cu „Cp" – Capitalurile proprii şi cu „X" – mărimea modificării* (suma sau valoarea) generată de operația economico – financiară vom obține *9 ecuații ale bilanțului* contabil care derivă din *ecuația fundamentală:* A = D + Cp.

Aceste *ecuații* sunt:

a) A + X – X = D + Cp

Se modifică numai *activul* în sensul *creşterii* unui element respectiv *diminuarea* altui element cu aceeaşi valoare.

Ex.: Încasarea unui client în numerar.

b) A = (D + X – X) + Cp

Se modifică componenta *datorii* în sensul *creşterii,* unui element de datorie şi *scăderea* corespunzătoare şi cu aceeaşi valoare a altui element de datorie.

Ex.: Plata datoriilor față de furnizori pe seama creditelor bancare.

c) A = D + (Cp + X – X)

Se modifică doar capitalurile proprii în sensul *creşterii* unui element respectiv *micşorarea* unui alt element cu aceeaşi valoare.

Ex.: Majorarea capitalului social pe seama rezervelor.

d) A + X = (D + X) + Cp

Se modifică în sensul *creşterii,* un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *cresc* datoriile.

Ex.: achiziție de materiale consumabile de la furnizori.

e) A – X = (D – X) + Cp

Se modifică în sensul *micşorării,* un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *se micşorează* datoriile.

Ex.: Plata furnizorilor din casierie.

f) A + X = D + (Cp + X)

Se modifică în sensul *creşterii*, un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *creşte* un element de natura capitalurilor proprii.

Ex. Subscrierea (înregistrarea angajamentului) capitalului de către acționari.

g) A – X = D + (Cp – X)

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de activ şi corespunzător se *micşorează* un element din structura capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Restituirea aporturilor (capitalului social) către asociați.

h) A = (D – X) + (Cp + X)

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de natura datoriilor şi corespunzător *cresc* capitalurile proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Conversia (transformarea) datoriilor în titluri de capital.

i) A = (D + X) + (Cp – X)

Se modifică în sensul *majorării*, un element din structura datoriilor şi corespunzător se produce o *diminuare* a capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Repartizarea profitului (ca element al capitalurilor proprii) la dividende.

Analizând modificările produse de operațiile economico – financiare asupra bilanțului contabil se desprind următoarele *concluzii:*

- modificările structurilor bilanțiere sunt *permanente, simultane şi instantanee* respectându-se valoric ecuația A= D + Cp;
- modificările generate de operațiunile economico financiare *pot modifica numai structuri bilanțiere;*
- modificările pot influența şi *structuri ale contului de profit şi pierderi* (cheltuieli şi venituri) alături de cele ale bilanțului;
- modificările bilanțiere pot fi *numai în structura activului sau numai în structura datoriilor şi capitalurilor proprii* (operații permutative) când totalul valoric al bilanțului nu se modifică;
- modificări (de creştere şi diminuare) concomitente ale activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii (operații modificatoare) când *totalul valoric al bilanțului se modifică* în funcție de sensul modificării;
- *analiza modificărilor* bilanțiere prezintă interes doar din rațiuni didactice, în sensul înțelegerii bilanțului ca procedeu al metodei contabilității.

În practică întocmirea bilanțurilor succesive după fiecare operațiune *nefiind agreată* şi *nici eficientă* ceea ce face ca bilanțul în calitate de situație financiară să exprime poziția financiară a întreprinderii la un moment dat de regulă la sfârşitul exercițiului.

Aplicații:

Considerăm că Societatea Comercială „Conta Pro” SA prezintă la începutul exercițiului financiar „N” următorul *bilanț contabil*:

Bilanț inițial
la 31. XII N-1 lei

Activ (A) Pasiv (P) (D + Cp)

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5.000	Furnizori	2.000
Materii prime	3.000	Credite bancare	4.000
Clienți	2.000	Capital social vărsat	7.500
Casa	1.000	Rezerve	500
Conturi la bănci	4.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1.000
Total	**15.000**	**Total**	**15.000**

În cursul exercițiului financiar „N" considerăm că au fost înregistrate următoarele *evenimente şi tranzacții* (operațiuni economico – financiare) care au determinat modificări ale poziției financiare şi ale performanțelor societății:

Operația 1. În data de 10.01.N s-au încasat clienți în numerar (în casierie) în valoare de 1.000 lei.

Această operațiune determină *modificări doar în structura elementelor de activ*:

- scade creanța față de clienți cu suma de 1.000 lei
- creşte disponibilul din casă cu suma de 1.000 lei.

Ecuația bilanțieră este: **A + X – X = D + Cp;** X = 1.000 lei

În urma operațiunii bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 1 lei
A la 10.01.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori	2000
Materii prime	3000	Credite bancare	4000
Clienți (2000 – 1000)	1000	Capital social vărsat	7500
Casa (1000 + 1000)	2000	Rezerve	500
Conturi la bănci	4000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Total	**15000**	**Total**	**15000**

Operația 2. În data de 15.01.N dorind să-şi păstreze propriile disponibilități se contractează cu o bancă un credit (împrumut) în valoare de 1000 lei pe seama căruia se achită datoriile față de un furnizor ajuns la scadență.

Operațiunea determină *modificări doar în structura datoriilor:*
- creşte datoria față de instituția de credit (bancă) cu suma de 1000 lei
- scade datoria față de furnizori cu suma de 1000 lei.

Ecuația bilanțieră este de forma: **A = (D + X – X) + Cp**

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 2

la 15. 01. N lei

A P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (2000 – 1000)	1000
Materii prime	3000	Credite bancare (4000 + 1000)	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	7500
Casa	1500	Rezerve	500
Cont curent	4000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Total	**15000**	**Total**	**15000**

Operația 3. În data de 18.01.N se achiziționează materii prime în valoare de 1000lei.

Operația determină *modificări în structura activelor şi ale datoriilor:*
- creşte stocul de materii prime cu 1000 lei
- cresc datoriile față de furnizori cu 1000 lei.

Ecuația bilanțieră este de forma: **A + X = (D + X) + Cp**

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 3

lei

A la 18.01.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (1000 + 1000)	2000
Materii prime (3000 + 1000)	4000	Credite bancare	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	8000
Casa	1500	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Cont curent	4000		
Total	**16000**	**Total**	**16000**

Operația 4. În data de 19.01.N se achită din casierie datorii față de furnizori în sumă de 1.500 lei.

Operația determină *modificări în structura activelor şi ale datoriilor:*

- scade disponibilul din casierie cu 1.500 lei
- se diminuează datoria față de furnizori cu 1.500 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: **A – X = (D – X) + Cp**

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 4

A la 19.01.N P

lei

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (2000 - 1500)	500
Materii prime	4000	Credite bancare	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	8000
Casa (1500 – 1500)	0	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Cont curent	4000		
Total	**14500**	**Total**	**14500**

Întrebări de autocontrol:

1. Ce înțelegeți prin noțiunea de bilanț ?
2. Care sunt formele de prezentare a bilanțului ?
3. Enumerați funcțiile bilanțului.
4. Care sunt tipurile de modificări care influențează totalul bilanțului?
5. Care sunt tipurile de modificări care nu influențează totalul bilanțului, ci numai structura internă a acestuia?

Testul 2.1. de autoevaluare:

1. Bilanțul reprezintă: a) un instrument practic a metodei contabilității; b) un principiu teoretic a contabilității; c) o metodă de evaluare a patrimoniului.

2. Bilanțul cuprinde două părți distincte: a) debit și credit; b) activ şi pasiv; c) credit şi pasiv.

3. Structura activului se bazează pe criteriul: a) lichidității; b) exigibilității; c) solvabilității.

4. Structura pasivului se bazează pe criteriul : a) lichidității; b) exigibilității; c) solvabilității.

5. Funcțiile bilanțului sunt: a) de generalizare, de informare şi de evaluare; b) de generalizare, de evaluare şi de analiză; c) de generalizare, de informare şi de analiză.

6. Operația de aprovizionare cu mărfuri de la furnizori produce următoarele modificări în bilanț: a) creşterea activului şi a pasivului cu aceeaşi sumă; b) scăderea activului şi creşterea pasivului; c) modificarea structurii activului.

7. Operația de depunere numerar la bancă produce următoarele modificări în bilanț: a) micşorarea activului şi a pasivului cu aceeaşi sumă; b) schimbarea structurii activului; c) schimbarea structurii pasivului.

8. Operația de achitare a ratelor lunare la credit produce următoarele modificări în bilanț: a) schimbarea structurii pasivului; b) schimbarea structurii activului; c) micşorarea atât a activului cât şi a pasivului cu aceeaşi sumă.

9. Operația de încasare a unui client produce următoarele modificări în cadrul bilanțului: a) schimbarea structurii pasivului; b) micşorarea atât a activului cât şi a pasivului cu aceeaşi sumă; c) schimbarea structurii activului.

10. Operația de încorporare a rezervelor în capitalul social produce modificări în: a) mărimea activului; b) mărimea pasivului; c) structura pasivului.

Testul 2.2. de autoevaluare:

1. Bilanțul contabil prezintă: a) situația generală a patrimoniului la un moment dat; b) situația detaliată a patrimoniului la un moment dat.
2. Activele circulante de găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.
3. Imobilizările corporale se găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.
4. Rezervele din reevaluare se găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.
5. Totalul activului şi cel al pasivului trebuie să fie: a) egale; b) TA<TP; c)TA>TP.

CAPITOLUL 3.

CONTUL CONTABIL – concept şi model practic pentru înregistrarea existenței şi mişcării elementelor patrimoniale

3.1. Necesitatea, importanța, definirea şi legătura contului cu bilanțul

Cunoaşterea în orice moment a modificărilor la care sunt supuse elementele de activ, datoriile, capitalurile proprii, veniturile şi cheltuielile unei întreprinderi ca urmare a evenimentelor şi tranzacțiilor *nu poate fi realizată cu ajutorul bilanțului*. Întocmirea, după, fiecare tranzacție sau operație care a produs modificări în situația patrimoniului întreprinderii a unui bilanț distinct ar fi un lucru foarte greu de realizat, ca urmare a numărului mare de tranzacții şi operații economice care se produc zilnic în cadrul întreprinderii. În afară de aceasta, chiar dacă ar fi posibilă întocmirea unui nou bilanț după fiecare tranzacție sau operație, el ar reflecta noua situație adică existentul elementelor de activ şi pasiv la momentul respectiv, dar nu evidențiază sub influența căror modificări din perioada precedentă s-a ajuns la noua situație. Aceasta se explică prin faptul că în bilanț nu pot fi reprezentate mişcările şi transformările generate de tranzacțiile şi operațiile economico-financiare care au avut loc în cursul perioadei expirate. Ori, contabilitatea trebuie să asigure cunoaşterea nu numai a situației economico-financiare a întreprinderii la un moment dat, ci şi a modului cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de gestiune; ce modificări, în sensul creşterilor şi micşorărilor s-au produs zilnic în volumul şi structura elementelor de activ, a datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor şi cheltuielilor.

Din aceste considerente, contabilitatea a recurs la un alt *procedeu specific* al metodei sale de lucru, conceput special în acest scop, care să permită *înregistrarea, urmărirea şi controlul atât a existentului cât şi a modificărilor care s-au produs zilnic în decursul unei perioade de gestiune asupra elementelor de activ, a datoriilor, a capitalurilor proprii, a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor*. Acest procedeu poartă denumirea de **cont**, *fiind cel mai reprezentativ dintre toate procedeele metodei contabilității.*

Noțiunea de cont înseamnă „socoteală scrisă”, provenind de la cuvântul *compte* din limba franceză sau *conto* din limba italiană, care au acelaşi înțeles[17].

Denumirea de contabilitate derivă de la noțiunea de cont. Unii autori au definit contabilitatea ca fiind „ştiința conturilor”[18].

Noțiunea de cont are un înțeles larg rezultând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. În cadrul noțiunii de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoaşterii contabile: activitatea de ordonare şi sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic şi activitate practică de înscriere, de înregistrare a informațiilor respective pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare şi ordonare, specifice contabilității.

În general, *contul* poate fi definit ca fiind *procedeul metodei contabilității de o formă specială, folosit în mod curent pentru gruparea, ordonarea şi sistematizarea informațiilor, pentru evidența şi înregistrarea valorică şi uneori cantitativă în ordine cronologică şi sistematică a existenței şi mişcărilor unui bun economic, resursă de finanțare sau proces economic pe o anumită perioadă de timp.*

În contabilitatea curentă se deschide *câte un cont distinct pentru fiecare fel sau grupă de bunuri economice, resursă de finanțare, proces economic sau rezultate financiare* cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente justificative existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, precum şi modificările (creşterile sau micşorările) acestuia, determinate de tranzacțiile şi operațiile economico-financiare din decursul perioadei de gestiune la care se referă.

Spre deosebire de bilanț care reflectă situația tuturor elementelor patrimoniale la un moment dat, având o sferă de cuprindere din punct de vedere al conținutului mai largă, *contul are o sferă mult mai restrânsă, referindu-se numai la unul din elementele patrimoniale cuprinse în bilanț.* Din cont rezultă atât situația la un moment dat, cât şi creşterile şi micşorările elementului a cărui evidență o ține. Pe baza datelor din fiecare cont se poate determina existentul de la sfârşitul perioadei prin relația matematică:

Existentul inițial + Creşterile – Micşorările = Existentul final

sau

Sold inițial + Intrări – Ieşiri = Sold final

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit *conținut economic* determinat de însuşi natura şi caracteristicile elementului care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv, şi care poate *să reprezinte*:

---

[17] M.Epuran, V. Băbăiță – Teoria generală a contabilității, Ed. Mirton, 2000, pag. 140

[18] I.C. Panțu – Ştiința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă, Braşov, 1907

- *un bun economic* cu o anumită destinație sau utilizare, ca de exemplu: terenuri, construcții, echipamente tehnologice, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri, numerar în casierie, disponibil la bancă, etc.;

- *o resursă de finanțare,* în funcție de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori, etc.;

- *un eveniment sau tranzacție* (proces economic) sau fază a acestuia care antrenează venituri şi cheltuieli în fazele circuitului economic ca de exemplu: aprovizionarea cu materiale şi mărfuri, producția de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor şi a mărfurilor, etc.;

- *rezultatul financiar* sub formă de profit sau pierdere, determinat de genurile de activități care le generează(exploatare, financiară, extraordinară).

Contabilitatea are ca *obiectiv principal* să prezinte existența şi starea elementelor patrimoniale la un moment dat cu ajutorul *bilanțului* precum şi performanțele obținute de o entitate într-o perioadă de timp, cu ajutorul *contului de profit şi pierdere* utilizând următoarele categorii de conturi[19]:

- conturi deschise pentru *elemente de activ*;
- conturi deschise pentru *elemente de pasiv*;
- conturi de *venituri*;
- conturi de *cheltuieli.*

Din cele prezentate rezultă că fiecare din conturile contabilității curente are un anumit conținut economic determinat de elementul patrimonial a cărui situație o reflectă şi datorită căruia el prezintă anumite particularități prin care se deosebesc unele față de altele. Cu toate acestea conturile se găsesc într-o strânsă legătură şi condiționare reciprocă, determinată de corelațiile existente între diferitele elemente patrimoniale ce formează obiectul contabilității formând în totalitatea lor sistemul *unitar de conturi.*

Contul reprezintă componenta de bază a sistemului contabilității în partidă dublă iar sistemul de conturi serveşte la înregistrarea tranzacțiilor şi altor evenimente ce conduc la creşterea sau micşorarea elementelor de activ, de datorii, de capitaluri proprii, de venituri şi de cheltuieli[20].

Între *cont ca instrument de lucru curent* al contabilității şi *bilanț ca instrument de raportare şi sinteză contabilă* există *diferențieri* ce se pot prezenta astfel:

- *bilanțul* este un instrument de raportare globală, de ansamblu a poziției financiare a întreprinderii la un moment dat;

- *contul* este un instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniale în mod permanent;

- *bilanțul* reflectă situația statică la un moment dat a patrimoniului(a averii);

- *contul* reflectă situația dinamică a fiecărui element patrimonial;

---

[19] I. Opean şi colab. – Bayele contabilității agenților economici din România ediția a IV – a, Ed. Intercredo, Deva, 2001, pag. 212

[20] N. Feleagă şi colab. – bayele contabilității, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, pag. 140

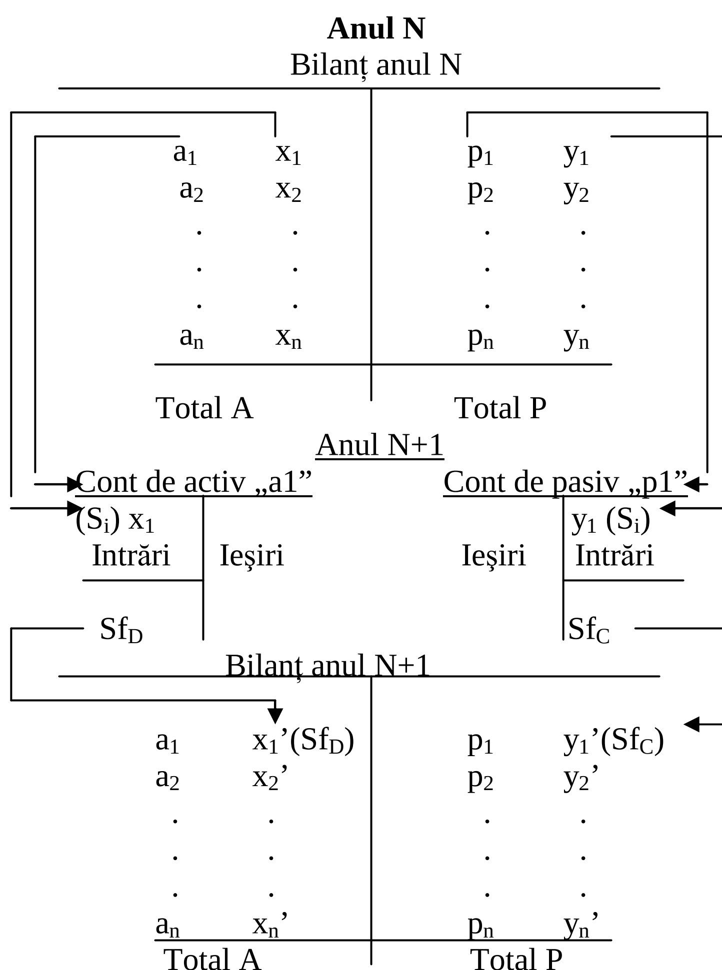
- bilanțul se exprimă în unități valorice ;
- *contul* se exprimă în unități valorice şi uneori în unități cantitative.

Între *conturi şi bilanț* există o strânsă legătură, se pleacă de la bilanț şi se ajunge prin intermediul conturilor la un nou bilanț. Astfel legătura dintre cont şi bilanț apare atât la începutul anului(exercițiului), cât şi la sfârşitul acestuia.

La începutul exercițiului financiar se creează legătura numită: „*de la bilanț la cont*” în sensul că sumele (valorile) prevăzute în bilanțul de la finele exercițiului financiar precedent vor fi preluate ca solduri inițiale ale conturilor în exercițiul financiar curent.

La sfârşitul exercițiului financiar se creează o legătură inversă: „*de la cont la bilanț*”, în sensul că soldurile finale ale conturilor vor fi utilizate pentru întocmirea bilanțului la sfârşitul exercițiului curent.

Cele prezentate pot fi redate cu ajutorul următoarei scheme[21]:



[21] I. Pereş, D. Mateş, C. Pereş – Bayele teoretice şi aplicative ale contabilității, Ed. Eurobeea, Timişoara, 2002, pag. 74 - 76

Din schema prezentată se desprind următoarele *concluzii*:

- elementele patrimoniale (ca denumire) din bilanțul anului precedent se vor regăsi ca şi conturi în anul curent(următor);

- existențele inițiale(soldurile inițiale) ale conturilor vor coincide cu sumele din bilanțul precedent;

- elementele patrimoniale din activul bilanțului precedent vor deveni conturi de activ în exercițiul curent(următor), iar elementele de pasiv vor deveni conturi de pasiv în exercițiul curent;

- bilanțul la sfârşitul exercițiului, se va elabora în baza existentelor finale(solduri finale) ale conturilor de la sfârşitul exercițiului.

3.2. Funcțiile de bază ale contului

Contul ca instrument de lucru al metodei contabilității, poate să răspundă cerințelor acesteia dacă îndeplineşte următoarele *funcții:*

➢ *Funcția economică* constă în aceea că fiecare cont reprezintă o utilitate (bun economic), resursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar, care prezintă unele caracteristici şi o natură economică specifică prin care se delimitează elementul respectiv din mulțimea structurilor din care face parte.

➢ *Funcția de înregistrare* a operațiilor, tranzacțiilor şi evenimentelor are în vedere consemnarea acestora în cadrul unor înscrisuri care determină modificarea patrimoniului în ansamblu şi a elementelor patrimoniale în mod individual. Înregistrarea în contabilitate (în conturi) a acestor operații şi tranzacții este posibilă doar pe baza documentelor justificative în care au fost consemnate aceste evenimente.

➢ *Funcția de grupare* este îndeplinită de toate conturile prin aceea că se înregistrează mijloacele economice, resursele de finanțare evenimentele şi tranzacțiile pe elemente omogene. Spre exemplu elementele patrimoniale de natura bunurilor destinate vânzării vor fi reflectate cu ajutorul contului "Mărfuri" , etc.

➢ *Funcția de sistematizare* este realizată de fiecare cont prin înregistrarea distinctă a operațiilor economice care produc modificări în sensul creşterii, de cele care determină micşorări ale aceluiaşi element patrimonial.

➢ *Funcția de generalizare* constă în conținutul de acelaşi gen al unor conturi care țin evidența unor elemente care diferă ca speță. De exemplu maşinile, utilajele, aparatele şi instalațiile de măsurare, control şi reglare, mijloacele de transport, animale şi plantații sunt înregistrate în conturi separate pe feluri de imobilizări corporale şi apoi generalizate într-un cont unic "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații".

➢ *Funcția de informare*[22] permite ca prin intermediul sistemului de conturi conducerea entității să poată fi informată în orice moment asupra existenței şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, permițând luarea unor decizii strategice pentru activitatea viitoare.

---

[22] E. Caciuc, O. Megan – Bazele contabilității, Ed. Mirton, 2003, pag. 127

➢ *Funcția de cuantificare*[23] (calcul şi evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informațiilor în conturi se creează premise şi totodată cadrul necesar pentru determinarea, dimensionarea şi aprecierea mărimii diferitelor elemente ce se cuprind în obiectul contabilității. În general, toate conturile au această funcție, întrucât în cadrul fiecărui cont se fac calcule pentru stabilirea mişcărilor (rulajelor) şi a existențelor la începutul respectiv sfârşitul perioadei de gestiune. Funcția de cuantificare este mai evidentă în cazul conturilor de mijloace şi procese economice care conțin datele necesare determinării costului efectiv al producției, a rezultatelor financiare obținute, etc.

➢ *Funcția statistică* constă în faptul că fiecare cont oferă date cu caracter informativ, cu privire la evoluția unor elemente patrimoniale importante cum sunt: capitaluri proprii, active imobilizate, stocuri, venituri, cheltuieli, etc. care sunt utilizate în determinarea unor indicatori statistici.

➢ *Funcția de control* constă în aceea că datele înregistrate în conturi permit efectuarea verificărilor privind respectarea integrității patrimoniului întreprinderii controlul nivelului cheltuielilor de aprovizionare, de producție, respectarea disciplinei financiare şi contractuale etc.

➢ *Funcția contabilă* constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul conturilor a creşterilor şi micşorărilor determinate de operațiile economice la care se referă, în raport cu conținutul economic al conturilor respective. Funcția contabilă este determinată de conținutul economic al conturilor, care reprezintă criteriul principal care stă la baza diferențierii şi individualizării lor.

3.3. Structura şi formele specifice ale contului

Structura contului

Ca *procedeu* al metodei contabilității, contul este astfel conceput încât să permită individualizarea elementelor patrimoniale şi să furnizeze informații privind existența şi modificările ce au avut loc într-o anumită perioadă de timp, în cadrul fiecărui element patrimonial.

Prezentarea grafică a contului exprimă în fapt sistematizarea datelor referitoare la fiecare element în parte, în ceea ce priveşte starea inițială, creşterile, micşorările şi starea finală.

Structura contului reflectă elementele definitorii, de bază prin care acesta se delimitează de celelalte procedee ale metodei contabilității: *denumirea* sau *titlul contului, părțile contului, mişcările sau rulajele, soldul inițial, total sume, soldul final, data şi explicația operației, evenimentului sau tranzacției* .

a) Denumirea sau titlul contului indică elementul patrimonial (bun economic, resursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar) a cărui

---

[23] O. Bejian – Bazele contabilității, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, pag. 93

evidență se ține cu ajutorul contului respectiv. De exemplu: contul „Terenuri”, „Echipamente tehnologice”, „Materii prime”, „Mărfuri”, „Casa”, „Capital social”, „Furnizori”etc.

La titlul contului se poate ataşa un *simbol cifric*, un cod numeric util pentru gruparea conturilor, în informatizarea lucrărilor de contabilitate. Simbolul este format din trei cifre pentru conturile sintetice de gradul I şi patru cifre pentru conturile sintetice de gradul II. Exemplu contul: 371 „Mărfuri”, 5121 „Conturi la bănci în lei”.

Cunoaşterea cu exactitate a titlului contului prezintă o importanță deosebită întrucât el arată conținutul economic şi natura acestuia, determinându-i funcția contabilă.

b) Părțile contului. Pentru a îndeplini funcția de sistematizare, contul este conceput în două părți distincte, opuse una față de cealaltă, care permit separarea celor două tipuri de modificări(creşteri şi micşorări) pe care le determină operațiile economice ce se înregistrează cu ajutorul conturilor. Un cont luat individual se poate reprezenta sub forma unui tablou cu două intrări, taler sau litera T, deci printr-o formă grafică în care o linie de separație permite delimitarea părții stângi de partea dreaptă. *Convențional* s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de *debit*[24] *(D)*, iar partea dreaptă de *credit*, însă semnificația debitului şi a creditului unui cont trebuie înțeleasă în raport cu conținutul său economic care-i determină funcția contabilă.

De aceea debitul şi creditul nu au aceeaşi semnificație la toate conturile, astfel:

-*la conturile de activ* (imobilizate şi circulante) şi *de cheltuieli* în debit se înregistrează existentul şi creşterile de active şi cheltuieli, iar în credit micşorările de active şi cheltuieli;

-*la conturile de pasiv* (datorii şi capitaluri proprii) şi *de venituri* în debit se înregistrează micşorările de pasive şi venituri, iar în credit existentul şi creşterile de pasive şi venituri.

A *debita* un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul acestuia, iar a *credita* un cont semnifică a înregistra o sumă în creditul contului respectiv.

---

[24]*) Denumirea de debit şi credit provin de la verbele latine „debere” – a datora şi „credere” – a crede, a avea încredere. Prof. I. Evian susține că debitul şi creditul sunt „nişte termeni convenționali moşteniți de veacuri prin tradiție încă de la Paciolo”, (Contabilitatea dublă, Bucureşti, 1946, pag. 217). Consideră că astăzi aceşti termeni tradiționali debit şi credit sunt improprii şi ar trebui înlocuiți cu semnele „+” şi „ –” care pe lângă faptul că exprimă mai corect înregistrările în conturi uşurează mult înțelegerea funcțiunii conturilor (Teoriile conturilor, Cluj, 1940, pg 90). Unii autori sunt de părere să nu se renunțe la cele două noțiuni (pentru care opinăm şi noi) din două considerente: unul de ordin practic deoarece noțiunea de debit şi credit a intrat în limbajul tuturor contabililor de pe mapamond şi ar îngreuna renunțarea sau ar fi chiar imposibil de renunțat; al doilea de ordin moral, în sensul de respect şi cinstire față de specialiştii practicieni precursori ai contabilității moderne (I. Oprean şi colectivul – Bazele contabilității agenților economici din România, Ediția a IV –a, Ed. Intercredo, 2001, pag. 214).

c) Soldul inițial (Si) reflectă existențele valorice de la începutul exercițiului fiind egale cu existențele de la finele exercițiului precedent. Acesta poate fi debitor (SiD) precum conturile de activ şi creditor (SiC) pentru conturile de pasiv.

d) Rulajul contului (R) (mişcările) reprezintă totalul valoric al operațiilor sumelor înregistrate într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont ca urmare a creşterilor şi micşorărilor determinate de operațiile economice care se produc în volumul şi structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. În funcție de cele două părți ale contului în care se separă creşterile de micşorări, vom avea *rulajul debitor* (R_D) şi *rulajul creditor* (R_C). Rulajul contului nu cuprinde existențele inițiale. Conținutul economic al rulajului contului diferă în funcție de conținutul economic al contului respectiv:

-la conturile de active şi cheltuieli, rulajul debitor reprezintă creşterile iar rulajul creditor micşorările de active şi cheltuieli pe o perioadă de gestiune;

-la conturile de pasive şi venituri, rulajul debitor reprezintă micşorările iar rulajul creditor creşterile de pasive şi venituri pe o anumită perioadă de gestiune.

e) Total sume (TΣ) reprezintă totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de gestiune, formate din însumarea existențelor inițiale cu rulajele. Deci, $T\Sigma = E_i \text{ x } (S_i) + R$.

Avem *total sume debitoare* ($T\Sigma_D$) rezultate din adunarea existentului inițial debitor(Si_d) cu rulajul debitor(R_D) şi *total sume creditoare* ($T\Sigma_C$) obținute din însumarea existentului inițial creditor (Si_c) cu rulajul creditor (R_C). Relațiile de reprezentare sunt:

$T\Sigma_D = Si_d + R_D$

$T\Sigma_C = R_{C,}$ pentru conturile de activ;

$T\Sigma_C = Si_c + R_C$

$T\Sigma_D = R_{D,}$ pentru conturile de pasiv.

Pentru conturile de venituri şi cheltuieli total sume se identifică cu rulajele conturilor deoarece acestea nu prezintă sold la începutul şi sfârşitul exercițiului.

f) Soldul final (Sf) reprezintă existentele valorice la un moment dat (la sfârşitul exercițiului) al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv şi care se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare şi are semnul valorii celei mai mari. Dacă totalul sumelor debitoare ($T\Sigma_D$) este mai mare decât totalul sumelor creditoare ($T\Sigma_C$), contul prezintă *sold debitor* (S_D), iar în situația inversă când totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă *sold creditor* (S_C). Când totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul are *sold zero,* fiind denumit *cont soldat* sau *balansat,* întrucât cele două părți ale sale se află în echilibru. Sintetizând, soldul contului se stabileşte pe baza următoarelor relații:

1. $T\Sigma_D > T\Sigma_C \Rightarrow S_D = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (pentru conturile de activ)
2. $T\Sigma_C > T\Sigma_D \Rightarrow S_C = T\Sigma_C - T\Sigma_D$ (pentru conturile de pasiv)
3. $T\Sigma_D = T\Sigma_C \Rightarrow S_0 = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (cont soldat sau balansat pentru conturile de activ, pasiv, venituri şi cheltuieli).

Soldul stabilit la sfârşitul exercițiului financiar, denumit *sold final* (S_f) devine *sold inițial* (S_i) la începutul exercițiului curent.

La sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, conturile se închid prin trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, astfel încât, prin adunarea la acest total, cele două părți se află în echilibru. Contul care are sold final debitor se închide prin trecerea acestuia în creditul contului respectiv, unde se adună la totalul sumelor creditoare iar rezultatul trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare.

La fel se procedează cu contul care are sold final creditor care se închide prin trecerea lui în debitul aceluiaşi cont, unde se adună la totalul sumelor debitoare iar rezultatul va fi egal cu totalul sumelor creditoare.

La începutul exercițiului financiar următor, conturile se redeschid prin înscrierea soldurilor lor finale din perioada precedentă în aceeaşi parte din care au provenit ca solduri inițiale pentru noua perioadă.

g) Data şi explicația. Data, exprimă ziua, luna, anul în care s-a consemnat operația economico-financiară în contabilitate iar prin *explicație* se descrie succint, sumar, pe scurt operația economică supusă înregistrării. După forma de prezentare, explicația este de două feluri: *descriptivă* şi *contabilă*.

Explicația *descriptivă* constă în prezentarea pe scurt a conținutului operației cu indicarea documentului justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei. Explicația *contabilă* constă în indicarea titlului contului care reprezintă cel de-al doilea element (post) bilanțier influențat de operația înregistrată.

Exemple:

1). Societatea comercială A deține în stoc la începutul anului, materii prime (făină) în valoare de 10.000 lei.

În cursul anului se achiziționează materii prime în valoare de 20.000 lei şi se dau în consum în valoare de 25.000 lei. Determinați structura contului „Materii prime”.

„Materii prime”

DEBIT **CREDIT**

Explicații	**Sume**	**Explicații**	**Sume**
Sold inițial	10.000		
Rulaj debitor	20.000	Rulaj creditor	25.000
TSD	**30.000**	**TSC**	**25.000**
Sold debitor	**5.000**		

2). Determinați elementele contului „Furnizori”, în baza următoarelor date:
- datorii față de furnizori la începutul anului 5.000 lei;
- achiziții bunuri fără a fi achitate în cursul anului 20.000 lei;
- datorii achitate în timpul anului 24.000 lei.

„Furnizori”

DEBIT **CREDIT**

Explicații	**Sume**	**Explicații**	**Sume**
		Sold inițial	5.000
Rulaj debitor (debitor)	24.000	Rulaj creditor (intrări)	20.000
TSD	**24.000**	**TSC**	**25.000**
		Sold creditor	**1.000**

Formele specifice ale contului

Elementele structurale ale contului (care au fost prezentate) sunt comune întregului sistem de conturi, dar forma grafică în care se concretizează în registrele sau fişele contabile poate fi diferită.

Practica contabilă cunoaşte două reprezentări grafice care pot fi considerate ca *modele* reprezentative sau *forme* ale contului: *forma* grafică *bilaterală* sau clasică şi *forma* grafică *unilaterală*.

Forma grafică bilaterală sau clasică. Contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări: creşteri şi micşorări. Conceptual, forma care răspunde cel mai bine modificărilor respective este forma bilaterală (balanță cu două talere). Schematic ea poate fi reprezentată grafic sub forma literei T (forma didactică) care indică posibilitatea practică de separare şi înregistrare într-o parte a creşterilor succesiv pe măsură ce au loc şi în partea *opusă micşorările*. *Forma bilaterală sau clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial (S_i) şi creşterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micşorările referitoare la acelaşi element patrimonial.*

Forma bilaterală a contului face posibilă cunoaşterea separată a creşterilor şi a totalului acestora, cât şi a micşorărilor şi totalul acestora, permițând calcularea cu uşurință a existentului final (S_f) al elementului de activ sau pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv. Această formă cuprinde pentru fiecare cont două părți opuse: *debit* şi *credit*, alăturate ca prezentare grafică în care se înscriu date generale (dată, felul documentului, număr, explicații) şi date specifice fiecărei operațiuni.

Forma grafică bilaterală prezintă dezavantajul că datele generale se repetă atât pentru debitul cât şi pentru creditul contului respectiv necesitând un volum mare de muncă şi nu permite determinarea soldului contului după fiecare operațiune.

Forma grafică unilaterală a fost concepută pentru eliminarea dezavantajelor formei bilaterale, datele generale sunt înscrise o singură dată iar cele specifice sunt alăturate în două coloane distincte la care s-a mai adăugat o coloană pentru sold care poate fi determinat după fiecare operațiune. Aceasta este reprezentată în practica contabilă de „ *Fişe de cont pentru operațiuni diverse*” care

cuprinde următoarele coloane: data, documentul, felul şi numărul/explicații, simbol cont corespondent, sume debitoare, sume creditoare, sold.

Forma grafică bilaterală a contului „Mărfuri” se prezintă astfel:

371 „Mărfuri”

DEBIT (Si+creşteri)					**CREDIT (micşorări)**				
Date generale				Sume	Date generale				Sume
Data	Document		Explicații		Data	Document		Explicații	
	Felul	Nr.				Felul	Nr.		
1.01.N	Fact.	0	Sold inițial	1000	6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	1200
5.01.N	Fact.	1	Achiziții mărfuri	1500	8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	1000
7.01.N	Fact.	2	Achiziții mărfuri	2000	10.01.N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	1700
9.01.N	Fact.	3	Achiziții mărfuri	700				Rulaj creditor	3900
			Rulaj debitor	4200				Total sume credit.	3900
			Total sume debit.	5200				Sold final debitor	1300

Forma grafică unilaterală a contului „Mărfuri” se prezintă astfel:

371 „Mărfuri”

Date generale				**Simbol** conturi coresp.	DEBIT	CREDIT	D/C	SOLD
Data	Document		Explicații					
	Felul	Nr						
1.01.N	Inv.	0	Sold inițial	0	0	0	D	1000
5.01.N	Fact.	1	Achiziții mărfuri	401	1500	0	D	2500
6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	607	0	1200	D	1300
7.01.N	Fact.	2	Achiziții mărfuri	401	2000	0	D	3300
8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	607	0	1000	D	2300
9.01.N	Fact.	3	Achiziții mărfuri	401	700	0	D	3000
10.01.N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	607	0	1700	D	1300
			RULAJ		**4200**	**3900**		
			TOTAL SUME		**5200**	**3900**	**D**	**1300**

3.4. Regulile de funcționare a conturilor

Prin *„regulă”* în sens larg se înțelege o anumită tehnică, respectiv modalitate de a acționa în mod concret şi în conformitate cu anumite principii şi norme dinainte stabilite, pentru atingerea unui anumit obiectiv (scop).

Regulile de funcționare ale conturilor stabilesc norme de operare a existențelor şi mişcărilor elementului patrimonial ce face obiectul contului. Prin aceste reguli *se precizează* partea de debit sau partea de credit în care se înregistrează *soldul inițial* (existentul la începutul perioadei), *creşterile şi micşorările* elementului patrimonial în urma operațiilor economice care au avut loc precum şi *soldul final* (existentul la finele perioadei).

Pentru *stabilirea regulilor* de funcționare ale conturilor, punctul de plecare este bilanțul, întrucât apelând la principiul dublei reprezentări care stă la baza acestuia în contabilitatea curentă cu ajutorul conturilor se ajunge la aplicarea *principiului dublei înregistrări*. Astfel se stabileşte o strânsă interdependență între conturi şi bilanț care se realizează în *dublu sens*: *de la bilanț la conturi* prin deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului la începutul exercițiului financiar şi *de la conturi la bilanț* prin transpunerea soldurilor finale în posturi de bilanț la sfârşitul exercițiului financiar. În ambele situații valorile circulă în sens unic, respectiv din stânga sau activul bilanțului în stânga sau debitul contului şi din dreapta sau pasivul bilanțului, în dreapta sau creditul contului la începutul exercițiului financiar şi invers la sfârşitul acestuia. Pe lângă această metodă de explicare a regulilor de funcționare a conturilor pornind de la bilanț la cont, (utilizată în țara noastră) există şi metode pornind de la cont la bilanț, pe baza fluxurilor, utilizată în unele țări care aplică sistemul anglo-saxon[25].

Principiul de funcționare al conturilor este dat de conținutul elementelor patrimoniale reflectate în cele două părți ale bilanțului care determină împărțirea conturilor în *două categorii:*

- *conturi de activ* care au ca obiect elementele patrimoniale din activul bilanțului (utilități);
- *conturi de pasiv* care au ca obiect elementele patrimoniale din pasivul bilanțului (capitalurile proprii şi datoriile).

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se porneşte de la un model simplificat de bilanț la începutul exercițiului financiar pe baza căruia potrivit celor prezentate pentru fiecare element patrimonial sau post bilanțier se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. *În figura* (exemplu) următoare se prezintă deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului inițial, înregistrarea operațiilor economice în conturi, închiderea acestora şi întocmirea bilanțului la sfârşitul exercițiului financiar ceea ce formează întregul flux informațional contabil.

---

[25] I. Oprean şi colab. – op. cit. pag. 220

Exemplu: Evidențierea fluxului informațional contabil prin prezentarea relațiilor:

- *bilanț → cont;*
- *cont → bilanț.*

- mii lei -

ACTIV	BILANȚ	INIȚIAL	PASIV
MIJLOACE ECONOMICE (utilități)	SUME	SURSE DE FINANȚARE(resurse)	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	12.000
Materii prime	15.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	30.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	70.000	TOTAL PASIVE	70.000

Deschiderea conturilor

Conturi de activ *CONTABILITATEA CURENTĂ* *Conturi de pasiv*

D Echipamente tehnologice C
Si 20.000 (+) | (-)
Sfd 20.000

D Materii prime C
Si 15.000
(+)10.000 | (-)
Sfd 25.000

D Conturi curente la bănci C
Si 30.000 (+) | 12.000 (-)
Sfd 18.000

D Casa C
Si 5.000 (+) | (-)
Sfd 5.000

D Furnizori C
(-)12.000 | Si 12.000
10.000 (+)
Sfc 10.000

D Credite bancare pe termen scurt C
(-) | Si 23.000 (+)
Sfc 23.000

D Capital social C
(-) | Si 25.000 (+)
Sfc 25.000

D Rezerve C
(-) | Si 10.000 (+)
Sfc 10.000

ACTIV	BILANȚ	FINAL	PASIV
MIJLOACE ECONOMICE	SUME	SURSE DE FINANȚARE	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	10.000
Materii prime	25.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	18.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	68.000	TOTAL PASIVE	68.000

Fig. 3.1. Prezentarea legăturii bilanț – cont respectiv cont – bilanț

Din această schemă rezultă că *elementelor patrimoniale din bilanț le corespund conturi în contabilitatea curentă,* care se împart potrivit celor două părți ale bilanțului, în *conturi de activ,* cele ce corespund elementelor de activ şi *conturi de pasiv,* cele ce corespund elementelor de pasiv. Inserarea existențelor de activ şi de pasiv în conturi se face potrivit circulației valorilor în sens unic, din activul bilanțului în debitul contului şi din pasivul bilanțului în creditul contului, aşa cum rezultă din figura precedentă. Astfel, existențele de activ s-au înscris în stânga conturilor, respectiv în debit ca solduri inițiale, iar existențele de pasiv s-au înscris în dreapta conturilor, adică în credit ca solduri inițiale.

I. Din cele prezentate rezultă *prima regulă de funcționare a conturilor* şi anume:

- *conturile de activ* încep să funcționeze prin debitare şi se debitează cu existentențele inițiale de activ;

- *conturile de pasiv* încep să funcționeze prin creditare şi se creditează cu existențele inițiale de pasiv.

Operațiile economice care au loc în cursul exercițiului financiar produc modificări atât asupra utilităților (mijloacelor economice) cât şi asupra resurselor (surselor de finanțare). Aceste modificări de fiecare dată se produc numai în două sensuri: creşteri (intrări) şi micşorări (ieşiri).

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează creşterile elementelor de activ şi de pasiv presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Exemplu: Întreprinderea achiziționează materii prime de la furnizori conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție în valoare de 10.000 Această operație determină pe de o parte o creştere în activ la elementul „Materii prime" care reprezintă creşterea valorii stocului de materii prime cu suma de 10.000 adică de la 15.000 la 25.000, iar pe de altă parte concomitent şi cu aceeaşi sumă se produce o creştere în pasiv (a datoriilor) la elementul „Furnizori" care reprezintă creşterea datoriei întreprinderii față de furnizori de la 12.000 la 22.000 lei.

Pentru înregistrarea acestor operații economice se utilizează conturile „ Materii prime" şi „Furnizori". Înregistrarea creşterii de activ de 10.000 se va face în debitul contului „Materii prime" adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul inițial fiind de acelaşi sens economic iar înregistrarea creşterii de pasiv de 10.000 lei se va face în creditul contului „Furnizori" adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul inițial. Înregistrarea acestei operații în conturi este prezentată în figura precedentă.

II. Din exemplul prezentat rezultă *a doua regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* se debitează cu toate operațiile de creştere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de activ;

- *conturile de pasiv* se creditează cu toate operațiile de creştere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de pasiv.

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micşorările elementelor de activ şi de pasiv, presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Exemplu: Se plătesc cu ordin de plată din disponibilul existent în cont la bancă datoriile față de furnizori în sumă de 12.000 lei. Această operație determină pe de o parte o scădere a elementului de activ „Conturi curente la bănci” care reprezintă micşorarea disponibilităților aflate în cont la bancă cu 12.000 lei adică de la 30.000 lei la 18.000 lei iar pe de altă parte concomitent şi cu aceiaşi sumă o scădere a elementului de pasiv „Furnizori” , care reprezintă micşorarea datoriilor întreprinderii față de furnizorii săi de la 22.000 lei la 10.000 lei adică cu suma de 12.000 lei pentru care s-a efectuat plata.

În bilanț, atât creşterile cât şi micşorările se reflectă în aceeaşi parte, în stânga pentru cele de activ şi în dreapta pentru cele de pasiv, în cont datorită funcției sale de sistematizare şi a formei sale speciale, creşterile se separă de micşorări.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile: „Conturi curente la bănci” şi „Furnizori”. Înregistrarea micşorării de activ de 12.000 lei se face în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci” adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial şi creşteri (debit) iar înregistrarea micşorării de pasiv, tot în valoare de 12.000 lei se face în debitul contului „Furnizori” adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial şi creşterile (credit). Înregistrarea operației în conturi este redată în figura precedentă.

III. Din exemplul prezentat rezultă *a treia regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* se creditează cu toate operațiile de scădere, micşorare, diminuare, ieşire ale elementelor de activ;

- *conturile de pasiv* se debitează cu toate operațiile de scădere, micşorare, diminuare, ieşire ale elementelor de pasiv.

După înregistrarea în conturi a existențelor inițiale din bilanț şi a operațiilor economice prezentate putem stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor debitoare şi creditoare sau după relația:

❖ Existențe inițiale (solduri inițiale) + Intrări (creşteri) - Ieşiri(micşorări) = Existențe finale (solduri finale)

Acest sold va fi debitor pentru conturile de activ „Materii prime” şi „Conturi curente la bănci” şi creditor pentru contul de pasiv „Furnizori”. În practică totalurile debitoare şi creditoare pot fi şi egale, ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final.

IV. Din cele menționate rezultă *a patra regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* pot avea numai sold final debitor sau nu prezintă sold(soldate sau balansate);

- *conturile de pasiv* pot avea numai sold final creditor sau nu prezintă sold (soldate sau balansate).

Soldurile finale debitoare ale conturilor de activ se trec în activul bilanțului devenind existențe de activ şi soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv se vor trece în pasivul bilanțului, devenind existențe de pasiv.

Conturile de activ au reguli de funcționare inverse față de conturile de pasiv datorită faptului că după conținutul lor economic expresia lor reflectă laturi opuse ale aceleaşi realități.

Conturile de cheltuieli şi de venituri se asimilează în funcționare cu conturile de activ şi de pasiv cu deosebirea că ele nu prezintă sold la sfârşitul perioadei de gestiune deoarece se închid. În cursul perioadei de gestiune(luna) soldul debitor al conturilor de cheltuieli reprezintă suma cheltuielilor colectate iar soldul creditor al conturilor de venituri reprezintă suma veniturilor realizate. De regulă soldurile acestor conturi în cursul perioadei sunt egale cu rulajele care se încorporează în rezultatul exercițiului la sfârşitul fiecărei luni influențând nivelul capitalurilor proprii din bilanț.

Sintetizând cele patru reguli de funcționare a conturilor în două reguli generale una pentru conturile de activ şi alta pentru conturile de pasiv rezultă:

- *conturile de activ* încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile elementelor de activ, creditându-se cu micşorările elementelor de activ iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate(balansate).

- *conturile de pasiv* încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu existențele şi creşterile elementelor de pasiv debitându-se cu micşorările elementelor de pasiv iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate(balansate).

Schematic aceste reguli generale de funcționare a conturilor se prezintă astfel:

DEBIT CONTURI DE ACTIV CREDIT	
1. încep să funcționeze prin a se debita cu existențele de activ. 2. Se mai debitează cu creşterile de activ.	3. Se creditează cu micşorările de activ
4. Au sold final debitor.	

DEBIT CONTURI DE PASIV CREDIT	
3. Se debitează cu micşorările de pasiv	1. încep să funcționeze prin a se credita cu existențele de activ. 2. Se mai creditează cu creşterile de pasiv.
	4. Au sold final creditor.

După modul în care aplică regulile de funcționare conturile se împart în două *categorii*:

- *Conturi monofuncționale* sau unifuncționale de activ şi de pasiv.

Sunt acele conturi care funcționează numai după regula conturilor de activ, respectiv regula conturilor de pasiv şi prezintă întotdeauna la sfârşitul perioadei de gestiune un singur fel de sold: debitor respectiv creditor.

- C*onturi bifuncționale.*

Sunt acele conturi care operează, după caz, fie cu regulile conturilor de activ, fie cu regulile conturilor de pasiv, astfel că pot prezenta la sfârşitul perioadei de gestiune fie sold debitor, fie sold creditor.

Cu toate acestea ele nu formează o a treia grupă de conturi, ci, în funcție de soldul pe care îl prezintă la finele perioadei, se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, fie în a celor de pasiv dacă au sold final creditor. În analiza contabilă a acestor conturi sunt aplicate în funcție de conținutul lor economic fie regulile conturilor de activ fie celor de pasiv.

Din cele prezentate rezultă că bilanțul şi contul sunt procedee şi instrumente de lucru specifice metodei contabilității. Din compararea lor se desprind următoarele asemănări şi deosebiri:

	BILANȚ	CONT
1.	*Posturile* bilanțiere reflectă existențele de utilități şi resurse de finanțare la un moment dat.	*Soldurile finale* ale conturilor reflectă existențele de utilități şi resurse de finanțare la un moment dat.
2.	Are două părți distincte: *Activ şi Pasiv*	Cele două părți distincte sunt: Debitul şi Creditul.
3.	*Activul* reprezintă totalitatea mijloacelor (utilităților) economice şi drepturilor pe care le are întreprinderea la un moment dat preluate din soldurile finale debitoare ale conturilor de activ.	*Debitul* reflectă existentul şi creşterile unui singur element de activ în cazul conturilor de activ şi micşorărilor unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv.
4.	*Pasivul* reprezintă totalitatea resurselor de finanțare ale mijloacelor economice la un moment dat preluate din soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv, fiind considerat *imaginea în oglindă a activului.*	*Creditul* reflectă existentul şi creşterile unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv şi micşorările unui singur element de activ în cazul conturilor de activ.
5.	Constituie baza de stabilire a *regulilor de funcționare a conturilor*.	*Soldurile finale* ale conturilor sunt generalizate în bilanț.
6.	*Bilanțul* oglindeşte situația tuturor utilităților şi resurselor de finanțare la un moment dat.	*Contul* reflectă existentul la începutul perioadei, rulajele şi situația la un moment dat a unui singur element patrimonial.
7.	*Bilanțul* este în permanență echilibrat, adică A=D + Cp, unde P=D + Cp D = datorii Cp = capitaluri proprii	*Contul* este neechilibrat întrucât funcționează atâta timp cât are sold.

3.5. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor

Dubla înregistrare: noțiune şi conținut

Înregistrarea curentă a operațiilor economice în conturi necesită cunoaşterea nu numai a regulilor de funcționare a conturilor, ci şi a unor aspecte determinate de trăsăturile specifice ale metodei contabilității respectiv: *dubla înregistrare şi corespondența conturilor*.

În capitolul precedent, referitor la bilanț s-a demonstrat că toate modificările determinate în structura utilităților şi a resurselor de finanțare ca urmare a operațiilor economice a avut ca efect schimbarea concomitentă şi cu aceiaşi sumă a cel puțin două posturi din bilanț fie din aceiaşi parte a bilanțului, fie din ambele părți ale acestuia menținându-se egalitatea bilanțieră. Cum posturilor din bilanț le corespund în contabilitatea curentă conturile aceasta înseamnă că reflectarea operațiilor respective în contabilitatea curentă se va face cu ajutorul a cel puțin două conturi, fie ambele de activ, fie unul de activ şi celălalt de pasiv. Cum orice operație economică produce o dublă modificare în bilanț se va reflecta şi în contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi concomitent şi cu aceeaşi sumă. Acest procedeu de înregistrare poartă denumirea de *înregistrare dublă.*

Dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operații economice în două conturi şi anume în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Într-o altă accepțiune *dubla înregistrare* constă în înregistrarea simultană şi cu aceeaşi sumă cu ajutorul conturilor(cel puțin două) a creşterilor şi micşorărilor ce se produc în componența şi structura patrimoniului şi a rezultatelor ca urmare a operațiilor economice asigurând efectuarea a două serii de calcul sincrone şi paralele, ce determină modificări ale poziției şi performanțelor financiare ale întreprinderii.

Principiul dublei înregistrări poate fi explicat pe baza a două *teorii*: cea bazată pe *fluxuri* şi cea bazată pe *patrimoniu*, explicații care au ca premisă două concepții ale rolului contabilității:

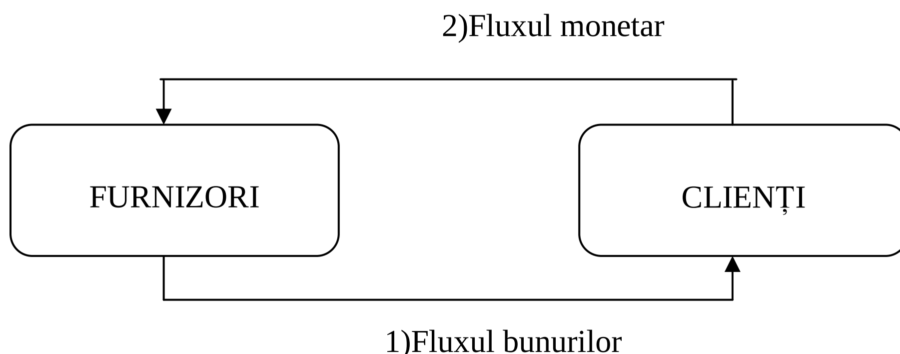
- *instrument de elaborare a deciziilor*
- *instrument de control*[26].

Teoria bazată pe fluxuri urmăreşte evidențierea fluxurilor economice din relațiile de schimb care generează întotdeauna două fluxuri de sens contrar dar de aceeaşi valoare, unul care indică destinația (utilitatea) şi altul care indică originea (resursa).

Principiul dublei înregistrări explicat prin intermediul *fluxului în relația de schimb* între întreprindere şi mediul exterior (clienți, furnizori, bănci, etc.) este

[26] B. Colasse – Contabilitatea generală, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, pag. 47 - 50

simplu de prezentat, dar în cazul operațiunilor interne acest lucru devine dificil de realizat. Analiza pe baza fluxurilor se poate traduce ca o teoremă: orice utilizare este finanțată printr-o resursă şi orice resursă finanțează o utilizare. Explicația *teorie fluxurilor* apare cel mai evident în cazul relațiilor dintre furnizori şi clienți, care schematic se prezintă astfel:



Teoria bazată pe patrimoniu are la bază explicația conform căreia orice mişcare care afectează un element patrimonial este însoțită de o mişcare inversă şi de aceeaşi valoare a altui element patrimonial dacă se situează în aceeaşi parte a bilanțului şi în acelaşi sens dacă se situează în părți opuse (A şi P).

Prin înregistrarea operațiilor economice folosind dubla înregistrare se asigură egalitatea permanentă dintre utilități şi resurse.

Ca principiu de bază a metodei contabilității principiul dublei înregistrări a consacrat noțiunea de „*contabilitate în partidă dublă*".

Corespondența conturilor

La înregistrarea unei *operații economice* în contabilitate, alegerea conturilor cu ajutorul cărora se va oglindi operația respectivă, nu se face la întâmplare, fiind condiționată de conținutul operației economice şi de natura modificărilor pe care le produce.

Natura operației economice (conținutul economic) determină o interdependență şi în acelaşi timp o legătură de reciprocitate între conturile cu ajutorul cărora se va înregistra operația respectivă.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de *corespondența conturilor*, iar conturile între care se stabilesc legături de intercondiționare şi reciprocitate se numesc *conturi corespondente.*

Stabilirea corectă a conturilor corespondente pentru operațiile economice care fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea curentă prezintă o deosebită importanță, întrucât din corespondența lor se poate deduce conținutul economic al operației, fără a mai apela la documentele justificative şi totodată se asigură întocmirea unor situații financiare reale care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului şi a rezultatelor perioadei.

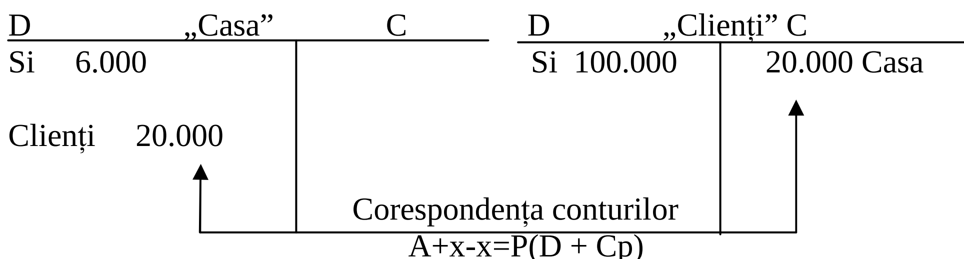
În funcție de *natura operației economice* şi de modificările ce le produce, distingem *trei tipuri de corespondențe* între conturi:

- corespondență între *conturile de activ*, când se produc modificări numai în activul bilanțului;
- corespondență între *conturile de pasiv*, când se produc modificări numai în pasivul bilanțului;
- corespondență între *conturile de activ şi conturile de pasiv*, când se produc modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă în ambele părți ale bilanțului.

Pentru a exemplifica corespondența conturilor, considerăm următoarele *operații economice*.

1). Se încasează în numerar (în casierie) un client cu suma de 20.000 lei.

- Operația determină o creştere a elementului (postului de activ „Casa") reprezentând creşterea numerarului din casieria întreprinderii, care se înregistrează conform regulilor de funcționare a conturilor în debitul contului „Casa" şi o micşorare a elementului de activ „Clienți" care exprimă drepturile față de clienți şi se va înregistra potrivit regulilor de funcționare a conturilor, în creditul contului cu aceeaşi denumire. Schematic operațiunea se prezintă astfel:



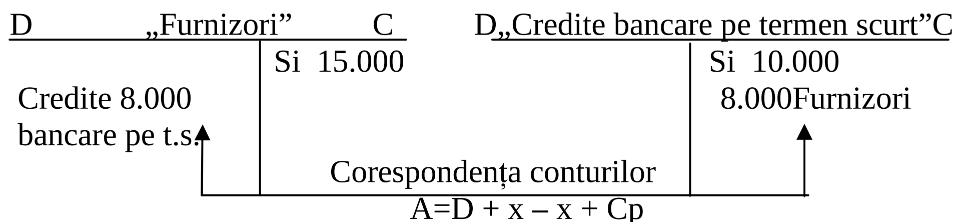
La înregistrarea acestei operații s-a stabilit corespondența între *debitul contului „Casa"* şi *creditul contului „Clienți"*. Suma de 20.000 lei a fost înregistrată de doua ori, realizându-se o *dublă înregistrare.*

2). *Operație economică care modifică numai pasivul bilanțului*

Se achită conform ordinului de plată un furnizor în suma de 8.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt acordat de bancă.

Operația determină o micşorare a elementului de pasiv „Furnizori", reprezentând scăderea unei părții din datoria întreprinderii față de aceştia, care se

înregistrează conform regulilor de funcționare a conturilor, în debitul contului „Furnizori” şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere a elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, reprezentând creşterea datoriilor întreprinderii față de bancă, ce se va înregistra potrivit regulilor de funcționare a conturilor în creditul contului cu aceeaşi denumire. Schematic operațiunea se prezintă astfel:

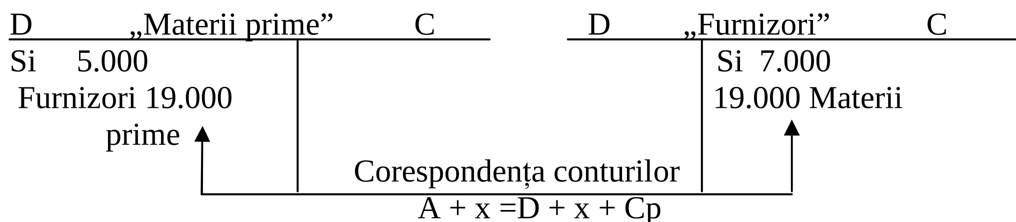


Corespondența s-a realizat *între debitul contului „Furnizori” şi creditul contului „Credite bancare pe termen scurt”*, existând şi în acest caz o *dublă înregistrare.*

3) *Operația economică care modifică ambele părți ale bilanțului*

Se recepționează materii prime de la furnizori în valoare de 19.000 lei, conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție.

Operația de achiziție (cumpărare) determină o creştere a elementului de activ „Materii prime”, reprezentând majorarea stocului de bunuri de natura materiilor prime, care se vor reflecta în debitul contului respectiv, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere a elementului de pasiv „Furnizori”, reprezentând sporirea datoriilor întreprinderii față de aceştia care se va înregistra conform regulilor de funcționare a conturilor, în creditul contului corespondent cu aceeaşi denumire. Schematic se prezintă astfel:



Şi în această situație s-a produs o *dublă înregistrare*, întrucât s-a stabilit o corespondență *între debitul contului „Materii prime” şi creditul contului „Furnizori”*, suma de 19.000 lei fiind înregistrată de două ori.

Acelaşi efect asupra conturilor au şi celelalte operațiuni economice care se încadrează în cele nouă ecuații bilanțiere cunoscute de la capitolul precedent.

Putem *concluziona* afirmând că, orice operație economică se reflectă în contabilitatea curentă, concomitent şi cu aceeaşi sumă în cel puțin două conturi corespondente şi anume în debitul unui cont şi în creditul altui cont, oglindindu-se întotdeauna pe baza dublei înregistrări.

3.6. Analiza contabilă a operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor

Analiza în general reprezintă o metoda ştiinţifică de cercetare a unui întreg, a unui eveniment sau tranzacţie, care se bazează pe descompunerea şi examinarea fiecărui element component individual. Este un procedeu comun tuturor ştiinţelor, inclusiv a celor economice, fiind folosită pentru cunoaşterea detaliată a fenomenelor şi proceselor economice.

Contabilitatea, ca disciplină ştiinţifică de sine stătătoare, utilizează analiza ca procedeu de cercetare amănunţită a evenimentelor şi tranzacţiilor economice pe baza unor principii, reguli, proceduri şi tratamente specifice.

Pentru a înregistra corect o operaţie economică în contabilitate, este necesar să se stabilească conturile cu care se operează în funcţie de conţinutul economic al operaţiei respective, a poziţiei lor în cadrul corespondenţei, adică contul care se va debita şi contul care se va credita. Aceasta se realizează prin analiza contabilă a fiecărei operaţii economice supusă înregistrării, care asigură înregistrarea acestora numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conţinutului lor economic şi funcţiei contabile.

Analiza contabilă reprezintă procedeul comun al metodei contabilităţii ce constă în cercetarea pe baza de documente, a fiecărei operaţii economice, eveniment şi tranzacţie prin descompunerea în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operaţia respectivă după principiul dublei înregistrări.

În accepţiunea prof. C.G.Demetrescu „Analiza contabilă este o formă de analiza, specifică metodei contabilităţii, cu ajutorul căreia, procesul cunoaşterii contabile se ridică pe o treaptă superioară, asigurând folosirea corectă şi eficientă a conturilor ca instrument curent de lucru pentru realizarea acestui proces de cunoaştere”[27].

Analiza contabilă are în principal doua *obiective*[28]:

- *stabilirea conturilor* care se vor folosi la înregistrarea operaţiei economice ;

- *stabilirea calităţii conturilor* în cadrul corespondenţei lor, calitatea de cont debitor sau de cont creditor.

Analiza contabilă a fiecărei operaţii economice, presupune parcurgerea unor *etape* într-o succesiune logică şi anume:

1. *Stabilirea naturii* evenimentului sau tranzacţiei, respectiv a conţinutului economic al operaţiei economice consemnate în documentul justificativ care

[27] C.G. Demetrescu şi colab. – Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă, Ed. Scrisul românesc, 1979, pag. 157

[28] M. Teaciuc, I.Pereş, M. Herbei – Bazele contabilităţii, Tipografia Universităţii Timişoara, 1980, pag. 147

urmează a se înregistra în contabilitate (achiziții, consumuri, vânzări, plăți, încasări, etc.).

2. *Identificarea elementelor* (conturilor) care se modifică în urma operației economice, evenimentului sau tranzacției şi stabilirea poziției acestora în/față de bilanț (Imobilizări (A), Datorii (P).

3. *Stabilirea sensului modificărilor* elementelor ca urmare a operației, evenimentului sau tranzacției, creşteri, mişcorări (+ , -) şi a ecuației bilanțiere. (Ex: A + x = (D + x) + Cp ; A = (D + x) + (Cp - x); etc.)

4. *Aplicarea regulilor de funcționare* a conturilor în vederea stabilirii contului care se debitează şi care se creditează;

5. *Redactarea formulei contabile*.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice, presupunem următorul exemplu.

Ex: Se aprovizionează materii prime de la furnizori în valoare de 19.000 lei conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție (întreprinderea nu este plătitoare de TVA).

Analiza contabilă:

Etape:	Explicații:
1. Natura operației (NO), respectiv conținutul operației (CO)	- Achiziție,(cumpărare, intrare) materii prime de la furnizori ;
2. Identificarea elementelor (conturilor) care se modifică şi stabilirea poziției în bilanț / față de bilanț (IEB)	- Operația provoacă modificări a stocurilor, respectiv a elementului „Materii prime” de activ (A) şi a datoriilor, respectiv a elementului „Furnizori” de pasiv (P);
3. Stabilirea sensului modificării (+, -) şi a ecuației bilanțiere (EB±)	- Este o operație modificatoare de creştere de tipul A+x=D +x+Cp (cresc materiile prime „+” (activele circulante) cât şi Furnizorii „+” (datoriile) cu aceeaşi sumă;
4. Aplicarea regulilor de funcționare (ARF)	- Contul de activ „Materii prime” se debitează cu creşterea de activ, iar contul de pasiv „Furnizori” se creditează cu creşterea de pasiv.
5. Redactarea formulei contabile (FC)	- Pe baza aplicării regulilor de funcționare a conturilor, rezultă formula contabilă:

19.000	Materii prime=Furnizori A+x D + x	19.000

3.7. Formula contabilă şi articolul contabil

Formula contabilă reprezintă modalitatea de reflectare grafică a unei operații economice, eveniment sau tranzacție în conturi corespondente, pe baza principiului dublei înregistrări, sub forma de egalitate valorică. Analiza contabilă, dubla înregistrare a operațiilor economice şi corespondența conturilor se concretizează prin formula contabilă.

Pentru a ajunge la formula contabilă este necesar ca *analiza contabilă* să fie efectuată corect, respectând atât principiile de bază ale contabilității, cât şi *regulile de funcționare a conturilor*.

Formula contabilă, trebuie să cuprindă următoarele *elemente*:

- denumirea contului corespondent debitor (eventual simbolul);
- denumirea contului corespondent creditor (eventual simbolul);
- semnul „=”(egal) între conturile corespondente ;
- suma (valoarea) operației supusă înregistrării.

Semnul egalității (=) exprimă legătura dintre conturile corespondente, care intervin în formula contabilă reflectând interdependență şi echilibrul valoric al acestora.

În cadrul formulei contabile, *contul care se debitează se înscrie în partea stângă*, a semnului egalității ca urmare a faptului că debitul apare în partea stânga a unui cont, iar *contul care se creditează se înscrie în partea dreapta* a semnului egalității, întrucât creditul reprezintă partea dreaptă a contului.

Formula contabilă poate fi scrisă în mai multe *variante,* în funcție de normele în vigoare ale fiecărei țări, respectiv :

„Materii prime” = „Furnizori” / 19.000

sau

19.000 / „Materii prime” = „Furnizori” / 19.000

sau D C

„Materii prime” = „Furnizori” / 19.000 19.000

sau

Debit : „Materii prime “ 19.000

Credit : „Furnizori “ 19.000

Dacă la elementele formulei contabile se adăugă data şi explicația descriptivă a operației economice, obținem *articolul contabil*. De exemplu, pentru formula contabilă prezentată, articolul contabil va fi :

<u>Explicație:</u>

Achiziție materii prime

Data: 24 Ianuarie A.C.

Formula contabilă:

„Materii prime” = „Furnizori” / 19.000

În practica contabilă, articolul contabil se regăseşte sub forma documentului denumit *Notă de contabilitate.*

Înregistrarea operațiilor economice consemnate în documente, în ordinea producerii lor, în funcție de data la care au avut loc, sub forma de articole contabile, poartă denumirea de *înregistrare în ordine cronologică.*

Se realizează, cu ajutorul documentului contabil denumit *Registru jurnal.* Înscrierea pe documentele primare a conturilor corespondente, sub formă de formulă contabilă, în care urmează să se înregistreze operația economică respectivă în contabilitatea curentă, poartă denumirea de *contare.*

După înregistrarea operațiilor economice în *ordine cronologică* pe baza registrului jurnal, acestea se grupează pe conturi distincte după conținutul lor economic şi se înregistrează în ordine *sistematică* cu ajutorul documentului contabil denumit *Registrul Cartea mare*, care se prezintă sub formă de fişe deschise distinct pentru fiecare cont al contabilității curente (Fişe de cont pentru operațiuni diverse).

Formulele contabile se pot *clasifica* după două *criterii*:

I. După *numărul conturilor* corespondente care alcătuiesc formula contabilă, acestea pot fi: simple şi compuse.

- *Formula contabilă simplă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) şi un singur cont care se creditează (creditor). Ea este specifică operațiilor economice care afectează numai două elemente (posturi) din bilanț, fie ambele din activ, fie ambele din pasiv, fie unul din activ şi celalalt din pasiv.

Un exemplu de formulă contabilă simplă este cea prezentată mai sus (achiziționarea de materii prime), care cuprinde un singur cont corespondent debitor („Materii prime”) şi un singur cont corespondent creditor („Furnizori”).

Materii prime = Furnizori 19.000

- *Formula contabilă compusă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) şi două sau mai multe care se creditează (creditoare) sau invers, un singur cont care se creditează (creditor) şi două sau mai multe care se debitează (debitoare). Ea este specifică operațiilor economice care afectează concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț, fie numai de activ, fie numai de pasiv, fie atât de activ, cât şi de pasiv.

Pentru exemplificarea formulei contabile cu un singur cont debitor şi după conturi creditoare prezentăm următoarea operație economică:

Exemplu: Întreprinderea „A” *vinde produse finite clienților* pe bază de factură în valoare de 10.000 lei (preț de vânzare fără TVA). Întreprinderea „A” este plătitoare de TVA, cota fiind de 19%.

„Clienți ”	=	% (Următoarele conturi)	11.900
		„Venituri din vânzarea prod”	10.000
		„TVA colectată”	1.900

Pentru exemplificarea formulei contabile compusă cu un singur cont creditor şi două debitoare, se presupune următoarea operație economică:

Exemplu: Întreprinderea B (plătitoare de TVA) *recepționează materii prime* de la furnizori, conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție. Prețul de achiziție fiind de 20.000 lei, TVA 19% (3.800 lei).

% (Următoarele conturi)	=	„Furnizori”	23.800
„Materii prime”			20.000
„TVA deductibilă”			3.800

II. După scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile pot fi: formule contabile *curente* şi formule contabile de *stornare* (corectare). Ambele pot fi, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente, în negru şi în roşu.

- *Formulele contabile de înregistrare curentă* se întocmesc pe baza de documente justificative pentru înregistrarea operațiilor economice obişnuite, care au loc în mod firesc, operativ fiind cele mai frecvente şi constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Sumele corespunzătoare acestor formule, sunt înscrise de regula în negru, motiv pentru care se mai numesc *formule contabile de înregistrare în negru.* Aceste sume se adună între ele, atât în debitul, cât şi în creditul contului. La unele formule contabile de înregistrare curentă, sumele se înscriu în roşu sau în negru în chenar, având semnificația unor sume cu semnul (-) care se scad din sumele înscrise în negru din debitul şi creditul contului. Ele se mai numesc *formule contabile de înregistrare în roşu*. Aceste formule contabile servesc pentru înregistrarea unor operații curente cu *caracter special*, care au ca scop *rectificarea* prin scădere a valorii unor bunuri economice înregistrate anterior la prețuri sau costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețului sau costului efectiv, motiv pentru care se mai numesc şi *formule contabile de rectificare.* De exemplu, formulele de stabilire şi repartizare a diferențelor dintre costul antecalculat şi cel de achiziționare sau producție al materiilor prime şi materialelor, al produselor finite, semifabricatelor, etc.

- *Formulele contabile de stornare* se folosesc pentru corectarea sau anularea unei operații economice înregistrata anterior. În funcție de modul de efectuare, stornarea poate fi: în negru (sau prin rulaj) şi în roşu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit prin *inversarea formulei* (schimbarea poziției conturilor în cadrul formulei), înscriind suma tot în negru, după care se întocmeşte formula contabila corectă.

Exemplu:

Întreprinderea „C” recepționează *materii prime* de la furnizori în valoare de 15.000 lei.

a) Formula contabilă întocmită *eronat:*

„Mărfuri”	=	„Furnizori”	15.000

b) Formula contabilă de *stornare în negru* (prin rulaj) se realizează prin inversare (pentru anulare):

„Furnizori”	=	„Mărfuri”	15.000

c) Formulă contabilă *corectă,* stabilită printr-o analiză atentă:

„Materii prime”	=	„Furnizori”	15.000

În forma sistematică această înregistrare se prezintă în felul următor:

D Mărfuri C — D Furnizori C

a) 15.000 | a) 15.000

înregistrare eronată

b) 15.000 | b) 15.000

stornare în negru

R_D15.000 R_c 15.000

Sf ø

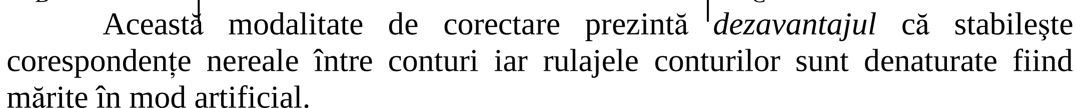
D Materii prime C — *D Furnizori C*

c)15.000 | c) 15.000

înregistrare corectă

R_D 15.000 — R_D 15.000 R_C 30.000

Sf_D15.000 — Sf_C15.000



Această modalitate de corectare prezintă *dezavantajul* că stabileşte corespondențe nereale între conturi iar rulajele conturilor sunt denaturate fiind mărite în mod artificial.

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuată anterior greşit, prin repetarea ei, dar *cu suma înscrisă în roşu sau cu negru în chenar sau semnul „-„* şi apoi întocmirea formulei contabile corecte.

- Reluând exemplu prezentat mai sus, astfel:

a) Formulă contabilă întocmită eronat:

„Mărfuri”	=	„Furnizori”	15.000

b) Formulă contabilă de stornare în roşu (în chenar)

„Mărfuri”	=	„Furnizori”	15.000 (în chenar)

c) Formulă contabilă corectă

„Materii prime”	=	„Furnizori”	15.000

Sistematic în conturi se prezintă astfel:

D Mărfuri	C	D Furnizori	C
a) 15.000			a) 15.000
b) 15.000 (în chenar)			b) 15.000 (în chenar)
R_D ø			

Înregistrare eronată

Stornare în roşu

D Materii prime	C	D Furnizori	C
c) 15.000			c) 15.000
R_D 15.000			R_C 15.000
Sf_D 15.000			Sf_C 15.000

Înregistrare corectă

Stornarea poate fi folosită şi pentru virări de sume de la un cont analitic la altul.

3.8. Clasificarea conturilor

Clasificarea conturilor *reprezintă acțiunea de repartizare sistematică a conturilor în funcție de caracteristicile comune şi specifice ale acestora, prin încadrarea lor în categorii, clase, grupe, subgrupe şi conturi sintetice de gradul I şi II,, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.*

Clasificarea conturilor prezintă o importanță deosebită întrucât dă posibilitatea studierii sistematice şi generalizate a conturilor asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele şi permite asimilarea cu uşurință a conținutului economic şi a funcției contabile a conturilor. De asemenea, *clasificarea conturilor ajută la înțelegerea structurii planului de conturi general* şi a planului de conturi pe ramuri de activitate din economie constituind un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului de studiu al contabilității, pe care îl reflectă în toată complexitatea sa ca un tot unitar, cu ajutorul sistemului de conturi ce constituie însăşi materia supusă clasificării.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe *criterii,* fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt: *conținutul economic, funcția contabilă, sfera de cuprindere şi finalitatea informațiilor pe care le furnizează.*

a) **Conținutul economic** reprezintă cel mai important criteriu de clasificare a conturilor, având un caracter ştiințific care rezultă din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economico-financiar al elementelor pe care le reprezintă.

După acest criteriu conturile se împart în:

- conturi de *bilanț* reflectând:
    - utilități (mijloace economice);
    - resurse (surse economice);
- conturi de *rezultate* sau procese economice reflectând:
    - cheltuieli;
    - venituri;
- conturi *speciale* reflectând:
    - operațiuni în afara bilanțului (extrabilanțiere);
    - închiderea şi redeschiderea conturilor bilanțiere;
- conturi de *gestiune* reflectând:
    - decontări interne;
    - calculații;
    - costul producției.

Conținutul economic care se reflectă cu ajutorul conturilor, se diferențiază în raport cu modul de rotație a elementelor patrimoniale de activ, modul de finanțare şi exigibilitatea elementelor.

b) Funcția contabilă este determinată de conținutul economic al conturilor, fiind „considerat criteriul derivat sau secundar de clasificare.”[29]

După acest criteriu conturile se împart în două categorii:

- conturi de *activ*;
- conturi de *pasiv*.

[29] Oprea Călin, Mihai Ristea - Bazele contabilității, E.D.P., Bucureşti, 2003 pag. 187

Aceasta este *cea mai generală clasificare*, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ şi conturi de pasiv, şi decurge din încadrarea sau ataşarea lor la activul respectiv pasivul bilanțului.

Conturile de activ reflectă elementele patrimoniale de natura bunurilor, disponibilităților băneşti, creanțelor cheltuielilor şi se regăsesc în partea de utilități a bilanțului (activ).

Conturile de pasiv reflectă elementele patrimoniale de natura datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, profiturilor şi se regăsesc în partea de resurse a bilanțului contabil (pasiv).

c) Sfera de cuprindere reflectă gradul de concentrare sau dezvoltare a structurilor ce formează conținutul economic şi natura conturilor, determinând clasificarea în două categorii:

- sintetice
- analitice.

Conturile sintetice reflectă mijloacele economice, resursele de finanțare, procesele economice în expresie valorică, pe grupe sau categorii omogene sub aspectul conținutului economic al acestora. Exemplu: contul „Mărfuri”, contul „Furnizori”, etc..

Conturile sintetice sunt conturile de baza ale contabilității, cu ajutorul cărora se reflectă elementele patrimoniale în individualitatea lor, grupate după caracteristicile generale şi care dau naştere contabilității sintetice. Întrucât conturile sintetice nu asigură întotdeauna informații suficiente pentru conducerea şi controlul activității unei întreprinderi, este necesară utilizarea conturilor analitice.

Conturile analitice reprezintă componente sau parți ale elementelor patrimoniale reflectate prin conturile sintetice, exprimând elemente de detaliu ale acestora., după însuşirile lor specifice.

Exemplu: Contul sintetic “Mărfuri” poate fi dezvoltat în conturile analitice: “Zahar”, “Faina”, etc.. Contul sintetic “Furnizori” poate fi dezvoltat în conturi analitice: „Întreprinderea A”, „Întreprinderea B”, etc..

Conturile analitice în funcție de etalonul de evidență folosit se împart în două grupe:

- conturi analitice valorice;
- conturi analitice cantitativ-valorice.

Spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, conturile analitice înregistrează elementele respective individualizate după însuşirile specifice. Acestea permit detaliere, adâncirea dezvoltarea conturilor sintetice, fiind considerate conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice pe care se poate dezvolta un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor economice, a proceselor economice şi a resurselor de finanțare reflectate în contul sintetic respectiv şi de necesitățile de

detaliere a cunoaşterii conţinutului economic al acestora, cu ajutorul informaţiilor contabile. Nu toate conturile sintetice se dezvoltă în conturi analitice, întrucât din acestea rezultă informaţii suficiente privind conţinutul şi mişcarea elementelor respective.

Utilizarea conturilor analitice prezintă o importanţă deosebită pentru activitatea întreprinderii, întrucât creează posibilitatea efectuării *controlului gestionar* prin urmărirea existentului şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, pe părţile componente, contribuind astfel la asigurarea integrităţii patrimoniului.

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice, în care elementele patrimoniale se înregistrează numai valoric, reflectă aceste elemente, *fie numai valoric* (conturile: „Furnizori"; „Clienţi" etc.), *fie cantitativ şi valoric* în funcţie de natura elementelor respective (conturile: „Materii prime", „Produse finite", „Mărfuri", etc.).

Contabilitatea ţinută cu ajutorul conturilor analitice, este denumită *contabilitate analitică*.

Regulile de funcţionare ale conturilor sintetice, se aplică şi la cele analitice, întrucât acestea sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Contabilitatea sintetică se realizează concomitent cu cea analitică. Înregistrarea operaţiilor economice se face în acelaşi timp, atât în contul sintetic cât şi în conturile sale analitice, încât să se asigure o concordanţă perfectă între ele, în privinţa soldurilor şi a rulajelor.

Legăturile dintre conturile analitice şi contul sintetic de care aparţin se stabilesc cu ajutorul următoarelor *corelaţii valorice*:

- *Suma soldurilor iniţiale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală şi de acelaşi sens cu soldul iniţial al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_{ia} = Si$$

- *Suma rulajelor debitoare,* respectiv creditoare ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală cu rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic, respectiv :

$$\sum_{i=1}^{n} r_{di} = R_D \qquad ; \qquad \sum_{i=1}^{n} r_{ci} = R_C$$

- *Suma soldurilor finale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală si de acelaşi sens cu soldul final al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_{fi} = Sf$$

d) Finalitatea şi utilizatorii informaţiilor contabile, reflectă aportul datelor din conturi la întocmirea situaţiilor financiare. După aceste criterii avem două categorii:

- *conturi de gestiune externă* care furnizează informațiile de bilanț;

- *conturile de gestiune internă* care furnizează informațiile pentru întocmirea contului de rezultate, analiză a costurilor şi realizarea de previziuni.

În tabelul următor prezentăm *schema generală de clasificare* a conturilor după conținutul economic, pentru formarea unei imagini de ansamblu asupra *sistemului de conturi*:

Schema generală de clasificare a conturilor

Categoria	Clasa	Grupa	Conturi sintetice	Funcția contabilă
0	1	2	3	4
1.Conturi de bilanț	1.1.Conturi de capitaluri	1.1.1.Conturi de capitaluri proprii	101“Capital” 104“Prime de capital” 105“Rezerve din reevaluare” 106“Rezerve” 117“Rezultatul reportat” 121 “Profit sau pierdere”	P P P P B B
		1.1.2.Conturi de Provizioane	151 “Provizioane ”	P
		1.1.3.Conturi de datorii pe termen lung	161“Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni” 162“Credite bancare pe termen lung „ 168”Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”	P P P
	1.2.Conturi de active imobilizate	1.2.1.Conturi de imobilizări necorporale	2o1“Cheltuieli de constituire” 203“Cheltuieli de dezvoltare” 205 “Concesiuni,brevete, licențe, mărci comerciale derpturi şi active similare” 207 “Fond comercial”	A A A A
		1.2.2.Conturi de imobilizări corporale	211“Terenuri şi amenajări de terenuri” 212 “Construcții” 213 “Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”	A A A
		1.2.3.Conturi de imobilizări financiare	261“Acțiuni deținute la entități afiliate „ 265“Alte titluri imobilizate” 267“Creanțe imobilizate”	A A A
	1.3.Conturi de stocuri		301 “Materii prime” 302 “Materii consumabile” 331 “Produse în curs de execuție” 345 “Produse finite” 371 “Mărfuri”	A A A A A

	1.4.Conturi de terți	1.4.1.Conturi de creanțe	411“Clienți” 413“Efecte de primit de la clienți” 445“Subvenții” 456 “Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” 461 “Debitori diverşi”	A A A A A
		1.4.2.Conturi de datorii pe termen scurt	401 “Furnizori” 403 “Efecte de plătit” 404 “Furnizori de imobilizări” 421 “Personal-salarii datorate” 431 “Asigurări sociale” 437 “Ajutor de şomaj” 441 “Impozit pe profit” 444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor” 462 “Creditori diverşi”	P P P P P P B P P
	1.5.Conturi de trezorerie	1.5.1.Conturi de investiții financiare pe termen scurt	501 “Acțiuni deținute la entități afliliate” 505 “Obligațiuni emise şi răscumpărate” 506 “Obligațiuni”	A A A
		1.5.2.Conturi de disponibilități băneşti	511 “Valori de încasat” 512 “Conturi curente la bănci” 531 “Casa”	A B A
		1.5.3.Conturi de credite bancare pe termen scurt	518 “Dobânzi” 519 “Credite bancare pe termen scurt”	P P
	1.6.Conturi de regularizare		471 “Cheltuieli înregistrate în avans” 472 “Venituri înregistrate în avans”	A P
	1.7.Conturi rectificative	1.7.1.Conturi rectificative privind activele imobilizate	280 “Amortizări privind imobilizările necorporale” 281 “Amortizări privind imobilizările corporale” 296 “Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”	P P P
		1.7.2.Conturi rectificative privind activele circulante	391 “Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” 393 “Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție” 394 “Ajustări pentru deprecierea produselor” 397 “Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” 491 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți” 496 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi” 591 “Ajustări pentru pierderea de	P P P P P P P

			valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”	
2.Conturi de rezultate	2.1.Conturi de cheltuieli	2.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	601 “Cheltuieli cu materii prime” 607 “Cheltuieli privind mărfurile” 611 “Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile” 641 “Cheltuieli cu salariile personalului” 658 “Alte cheltuieli de exploatare” 681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizările si provizioanele pentru pentru pierderea de valoare”	A A A A A A
		2.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	666 “Cheltuieli privind dobânzile” 667”Cheltuieli privind sconturile acordate” 686 “Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările”	A A A
		2.1.3.Conturi de cheltuieli extraordinare	671”Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”	A
	2.2.Conturi de venituri	2.2.1.Conturi de venituri din exploatare	701”Venituri din vânzarea produselor finite” 707”Venituri din vânzarea mărfurilor” 711”Venituri din producția stocata” 722”Venituri din producția de imobilizări corporale” 781”Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”	P P P P P
		2.2.2.Conturi de venituri financiare	766”Venituri din dobânzi” 768”Venituri din sconturi obținute”	P P
		2.2.3.Conturi de venituri extraordinare	771”Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare	P
3.Conturi extrapatrimoniale	Conturi speciale	3.1. Conturi de ordine	8031”Mijloace fixe luate cu chirie” 8032”Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare” 8033”Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	- - -
		3.2.Conturi de evidență	801”Angajamente acordate” 802”Angajamente primite” 8034”Debitori scoşi din activ urmăriți în continuare” 8035”Debitori din amenzi si penalități pretinse”	- - - -
		3.3. Conturi bilanț	891 „Bilanț de deschidere” 892 „Bilanț de închidere”	

4.Conturi de decontări interne şi calculație	Conturi de gestiune	4.1.Conturi de decontări interne	901"Decontări interne privind cheltuielile" 902"Decontări interne privind producția obținută" 903"Decontări interne privind diferențele de preț"	B B A
		4.2.Conturi de calculație	921"Cheltuielile activității de bază" 922"Cheltuielile activităților auxiliare" 923"Cheltuieli indirecte de producție" 924"Cheltuieli generale de administrație" 925"Cheltuieli de desfacere"	A A A A A
		4.3.Conturi privind costul producției obținute	931"Costul producției obținute" 933"Costul producției în curs de execuție"	A A

3.9. Planul de conturi general

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naționale, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o *denumire şi simbol cifric* fiind încadrat într-o *clasă şi grupă* în raport cu un anumit *sistem de clasificare*. De asemenea pentru fiecare cont sintetic, este definit *conținutul economic, funcția contabilă şi corespondențele cu alte conturi*.

Pentru clasificarea conturilor şi ierarhizarea claselor şi grupelor în cadrul planului general, s-au conturat două *criterii*: cel *bilanțier* şi cel *funcțional sau procesual*[30]

Conform *sistemului bilanțier*, conturile sunt clasificate şi distribuite, în raport de structurile patrimoniale de activ şi pasiv, cheltuieli şi venituri, delimitate şi ierarhizate în documentele de sinteza (bilanț, contul de profit şi pierdere, note explicative şi politici contabile, etc.

După sistemul funcțional sau procesual clasele, grupele şi conturile sunt elaborate şi ordonate în raport de *fluxul normal* al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic (constituirea capitalului, aprovizionarea, exploatarea (producția), desfacerea, repartizarea rezultatelor).

Conceptul utilizat în organizarea contabilității, influențează asupra conținutului planului de conturi.

Astfel în cazul *conceptului* de organizare a contabilității într-un *singur circuit* sau integrat, fiecare clasă şi grupă, cuprinde toate conturile sintetice şi analitice de gradul cel mai detaliat.

[30] O. Călin, M. Ristea – Bazele contabilității, Ed. Național, Bucureşti, pag. 256

Conform conceptului de organizare a contabilității în *două circuite* sau diferențiat planul de conturi cuprinde două categorii de conturi: conturi pentru circuitul general al patrimoniului luat în ansamblul său şi conturi destinate evidenței circuitului patrimonial intern, determinat de procesele transformatoare. Prima categorie cuprinde *conturile de bilanț şi de rezultate (*cheltuieli si venituri), iar cea de-a doua categorie, *conturile de gestiune.*

Planul de conturi general, are la bază, schema de clasificare a conturilor în funcție de *conținutul lor economic*, şi cuprinde următoarele *clase:*

Clasa 1 Conturi de capitaluri
Clasa 2 Conturi de imobilizări
Clasa 3 Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție
Clasa 4 Conturi de terți
Clasa 5 Conturi de trezorerie
Clasa 6 Conturi de cheltuieli
Clasa 7 Conturi de venituri
Clasa 8 Conturi speciale
Clasa 9 Conturi de gestiune

Corespunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naționale*: sectorul economic, sectorul instituțiilor publice şi sectorul financiar-bancar*, planul de conturi general, se divide în trei cadre generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale, reunesc şi coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective.

Pentru *unitățile fără scop patrimonial* (fundații, asociații, etc.), a fost elaborat un plan de conturi distinct, specific acestor entități.

Simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după *metoda sistemului zecimal* de codificare, potrivit căruia, conturile folosite într-un sector de activitate al economiei naționale, se împart în maximum 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 grupe de conturi, fiecare grupă poate cuprinde maximum 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfăşura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II se poate desfăşura pe 10 conturi de gradul III, etc., în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

Clasele de conturi sunt codificate cu o singură cifră de la 1 la 9.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt codificate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei.

Conturile sintetice de gradul I sunt codificate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei.

Conturile sintetice de gradul II, sunt codificate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Pentru exemplificare, prezentam clasa I „Conturi de capitaluri”, cuprinde: grupa 10 „Capital si rezerve”, contul sintetic de gradul I, 101 „Capital”, contul sintetic de gradul II (subcontul) 1012 „Capital subscris vărsat” .

Pentru planul de conturi general au fost elaborate norme metodologice de utilizare a conturilor de către Ministerul Finanțelor Publice, în vederea asigurării înregistrării uniforme a fiecărui tip de operație economico-financiare, la toate unitățile economice şi pentru organizarea unitară a contabilității curente.

Având în vedere recomandările date de Uniunea Europeană, prin Directiva a IV-a, România a adoptat soluția planului de conturi general, *diferențiat pe două structuri:*

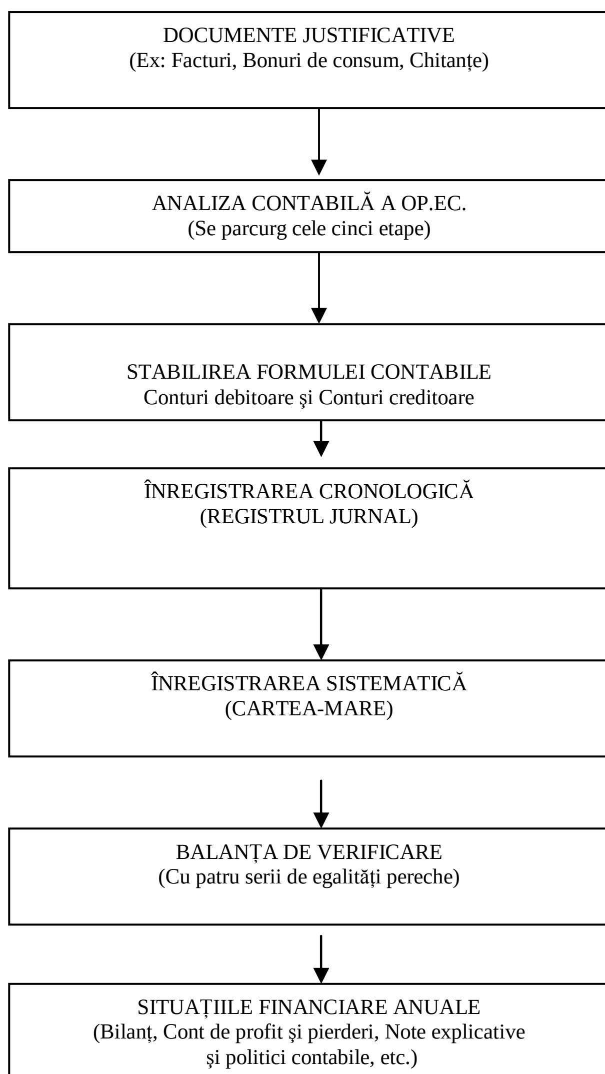
- *plan de conturi de bază*, utilizat de întreprinderile mari şi mijlocii
- *plan de conturi simplificat,* folosit pentru întreprinderile mici.

Modelul planului de conturi general adoptat în anul 2005, se prezintă [31] în *Anexa 1* de la sfârşitul lucrării.

X X X X X

Înregistrarea operațiilor economico-financiare în conturi, evidența cronologică, sistematică, centralizatoare de sinteză şi raportare financiară se realizează conform *schemei* următoare:

[31] Anexa 1 Planul de conturi general, conform OMP 1752/2005, M.Of. nr. 1080 bis/31.11.2005



Pentru *analiza structurală şi funcțională a conturilor*, vom prezenta în *capitolul următor* cele mai reprezentative conturi utilizate de către întreprindere, la înregistrarea principalelor operații care intervin în activitatea sa, în cadrul unui circuit economic (cu exemplificări adecvate).

Prezentarea conturilor s-a făcut după conținutul economic, pornind de la clasa conturilor de bilanț, care cuprinde cele două mari categorii de conturi: de utilități şi de resurse economice şi continuând cu conturile de rezultate (procese), conturile speciale şi cele de gestiune. Pentru exemplificare, am utilizat sistemul funcțional al fluxului de valori, în cadrul fazelor circuitului economic, pornind de la constituirea capitalului şi încheind cu stabilirea rezultatului financiar prin închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce este contul contabil?
2. Care sunt funcțiile conturilor?
3. Care sunt elementele structurale ale contului şi modul lor de calcul?
4. Explicați forma grafică unilaterală a contului.
5. Care sunt principalele criterii de clasificare a conturilor?
6. Care sunt clasele de conturi cuprinse în Planul de conturi general şi cum se pot grupa acestea?
7. Cum se simbolizează conturile în cadrul Planul de conturi general?
8. Care sunt regulile de funcționare a conturilor?
9. Ce este dubla înregistrare şi corespondența conturilor?
10. Care sunt etapele analizei contabile?
11. Definiți formula contabilă şi articolul contabil.
12. Care sunt felurile formulelor contabile şi modul lor de utilizare?

Testul 3.1. de autoevaluare:

1. Furnizarea de informații privind existentul inițial, modificările ce afectează patrimoniul , precum existentul la sfârşitul perioadei, se realizează cu ajutorul: a) bilanțului; b) contului de profit şi pierderi; c) contului;
2. Materiile prime sunt: a) surse de proveniență; b) mijloace economice; c) procese economice.
3. Cum se numeşte funcția contului prim care mijloace economice, surse de finanțare şi procese economice sunt împărțite pe elemente omogene, reflectându-se în fiecare cont toate operațiile care se referă la un anumit element: a) economică; b) de grupare; c) de sistematizare.
4. Care este funcția contului prin care se calculează situația tuturor elementelor în diferite momente ale activității economice, se calculează costul efectiv al producției, rezultatele financiare etc. : a) economică; b) de generalizare; c) de calcul.
5. Care din funcțiile grafice sunt specifice contului: a) forma grafică unilaterală; b) forma grafică bilanțieră; forma grafică bilaterală.
6. Stabilirea părții conturilor, debit sau credit, în care urmează a fi înregistrate operațiile economice consemnate în documentele justificative se realizează prin: a) reguli de contabilitate; b) reguli de funcționare a conturilor; c) reguli de funcționare a bilanțului;
7. Conturile de activ încep să funcționeze prin: a) debitare; b) creditare; c)

creştere;

8. Conturile de pasiv se debitează cu: a) micşorările elementelor de pasiv; b) creşterile elementelor de pasiv; c) intrările elementelor de pasiv;
9. Conturile de activ prezintă sold final : a) debitor; b) creditor; c) debitor sau zero;
10. Conturile care se supun numai unei singure reguli, a conturilor de activ sau a conturilor de pasiv, sunt denumite conturi: a) bifuncționale; b) debitoare; c) monofuncționale.
11. Potrivit cărui principiu fundamental a metodei contabilității, o operație economică trebuie înregistrată în cel puțin două conturi, în debitul unui cont şi în creditul altui cont: a) dubla reprezentare; b) dubla înregistrare; c) dubla contabilizare.
12. După numărul conturilor pe cale le conțin formule contabile pot fi: a) simple; b) compuse; c) simple şi compuse;

Testul 3.2. de autoevaluare:

1. Cele două părți ale contului se numesc: a) debit şi credit; b) activ şi pasiv; c) debit şi pasiv.
2. Toate sumele înregistrate în debitul şi/sau creditul unui cont reprezintă : a) creditul uni cont; b) mişcările uni cont; c) debitul unui cont.
3. Totalitatea înregistrărilor pe debitul unui cont, în cursul unei perioade, formează : a) rulajul debitor; b) rulajul creditor; c) rulajul contului.
4. Următoarele formule $T_d = S_{id} + R_d$; $T_c = R_c$ sunt specifice conturilor: a) de activ b) de pasiv; c) de activ şi de pasiv.
5. Soldul final al contului de activ se determină cu formula: a) $S_d = T_{ca} – T_{da} = S_{id} + R_d$; b) $S_d = T_{da} – T_{ca} = S_{id} + R_d - R_c$; c) $S_d = T_{da} – T_{ca} = S_{id} + R_d$.
6. Conturile care încep să funcționeze prin creditare(R1), se creditează cu creşterile (R2), se debitează cu micşorările (R3) şi prezintă sold final creditor sau zero(R4), sunt conturi de: a) activ; b) pasiv; c) debit;
7. Conturile care încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare şi pot prezenta, fie sold debitor, fie sold creditor, sunt conturi: a) bifuncționale; b) debitoare; c) monofuncționale.
8. Modalitatea de transpunere grafică în egalitate valorică a sumelor înregistrate în conturile corespondente, pe baza principiului dublei reprezentări şi dublei înregistrări a patrimoniului reprezintă: a) analiza contabilă; b) explicația contabilă; c) formula contabilă.
9. Formule ce corectează sau anulează unele înregistrări eronate efectuate în perioadele anterioare sunt: a) formule simple; b) formule curente; c) formule de stornare.
10. Conturile de activ se creditează cu: a) creşterile elementelor de activ; b) micşorările elementelor de activ; c) intrările elementelor de activ;

Testul 3.3. de autoevaluare:

1. Toate conturile folosite în dubla înregistrare pentru a transpune operațiile economice şi financiare sunt integrate într-un ansamblu unitar denumit : a) sistemul bilanțier; b) sistemul de conturi; c) sistemul contabil.
2. După funcția contabilă conturile se clasifică în: a) conturi de activ şi conturi de debit; b) conturi de debit şi conturi de credit; c) conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncționale.
3. În funcție de conținutul economico-financiar conturile se clasifică în: a) conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncționale; b) conturi bilanțiere, conturi de ordine şi evidență şi conturi de gestiune; c) conturi de debit şi conturi de credit;
4. Conturile care țin evidenta elementelor patrimoniale din activul bilanțului sunt: a) conturi de activ; b) conturi de pasiv; c) conturi de activ si pasiv.
5. Furnizori este denumirea uni cont din: a) activ; b) pasiv; c) activ şi pasiv;
6. Totalitatea conturilor sintetice care servesc la înregistrarea existenței, mişcării şi transformării mijloacelor economice, a surselor acestor mijloace şi a rezultatelor obținute sunt cuprinse în: a) planul de conturi; b) planul sintetic; c) planul întreprinderii.
7. Conturile în cadrul planului de conturi sunt împărțite în: a) 8 clase; b) 9 clase; c) 10 clase;
8. Contabilitatea de gestiune foloseşte conturile din clasa a) 8; b) 9; c)10;
9. Clasa 1 de conturi este clasa conturilor de: a) capitaluri; b) stocuri; c) terți;
10. Funcționarea conturilor în afara bilanțului (clasa 8 de conturi) are la bază principiul: a) dublei înregistrări; b) înregistrărilor în partidă simplă; c) înregistrărilor în partidă triplă.

CAPITOLUL 4.

PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII COMUNE ŞTIINȚELOR ECONOMICE

4.1. Documentarea operațiilor economice.

4.1.1. Definirea, importanța şi conținutul documentelor justificative

În general documentele reprezintă *înscrisuri legale* ce privesc operații, activități, evenimente şi tranzacții desfăşurate de indivizi sau de colectivități, constituind stadiul (faza) inițial de reflectare a acestora pe suporți materiali sau imateriali.

În conformitate cu articolul 6, din Legea Contabilității nr. 82/1991 modificată şi republicată în 14.01.2005 *„orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind calitatea de document justificativ”*

Documentele care consemnează acte, fapte, procese, evenimente şi tranzacții în momentul şi la locul producerii lor se numesc *documente primare*.

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune, eveniment sau tranzacție.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Înscrisurile ca suport al înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ sau contabil numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Importanța documentelor justificative rezultă din *caracteristicile* principale ale acestora şi anume:

- reflectă activitatea economică, procesele, evenimentele şi tranzacții ce au avut loc în decursul unei perioade determinate;
- constituie principala sursă de date pentru luarea deciziilor;
- servesc drept probă în justiție;
- constituie sursa de date indispensabilă procesului de verificare şi control a gestiunilor de valori materiale şi băneşti;

-realizează legătura organică între formele evidenței economice.

Documentele justificative trebuie să conțină următoarele *elemente comune* prevăzute prin structura formularelor corespunzătoare[32]:

- *denumirea documentului* (titlul);
- *denumirea şi sediul* unității care întocmeşte documentul (când este cazul);
- *numărul* documentului şi *data* întocmirii;
- *menționarea părților* care participă la efectuarea operației economice şi financiare (când este cazul);
- *conținutul operației economice* şi financiare iar când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;
- *datele cantitative şi valorice* aferente operației economice şi financiare efectuate;
- *numele şi prenumele* precum şi *semnăturile* persoanelor care răspund de efectuarea operației economico – financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective după caz;
- *alte elemente* menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Pe lângă elementele comune considerate principale, documentele justificative pot cuprinde şi *elemente specifice* în funcție de natura operațiilor reflectate, domeniul de utilizare sau utilizatorii acestora. Pentru susținerea celor afirmate prezentăm pe scurt două dintre cele mai utilizate documente justificative: *factura* şi *chitanța* .

Documentele care evidențiază operații de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazurile în care se face dovada intrării în gestiune a acestora. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice, pentru a fi înregistrate în contabilitate acestea trebuie să aibă la bază *contracte*, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările în vigoare.

Documentele contabile – jurnale, fişe, etc. care servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operațiilor consemnate în documentele justificative întocmite manual sau în condițiile utilizării tehnicii de calcul, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- *felul, numărul şi data* documentului justificativ;
- *sumele* corespunzătoare operațiilor efectuate;
- *conturile sintetice* şi analitice debitoare şi creditoare;
- *semnăturile* pentru întocmire şi verificare.

Documentele justificative şi contabile trebuie să îndeplinească o serie de condiții de *formă* şi *fond*[33].

---

[32] H.G. 831/1997 şi OMF nr. 425/1998, Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea documentelor comune privind activitatea financiar – contabilă, Editura Economică 1998, pag. 19

Condițiile de formă se referă la:

- autenticitatea documentului;
- valabilitatea documentului;
- corectitudinea calculelor.

Condițiile de fond au în vedere:

- legalitatea evenimentului sau tranzacției consemnat;
- realitatea evenimentului sau tranzacției;
- eficiența operației economico – financiare.

Documentele justificative întocmite de: regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole, societățile bancare, unitățile de asigurări sociale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile şi celelalte persoane juridice, precum şi persoanele fizice care au calitatea de comerciant, stau la baza înregistrărilor în *jurnale*, *fişe* şi alte documente contabile după caz.

4.1.2. Clasificarea documentelor justificative

Diversitatea domeniilor în care îşi găsesc utilitatea documentele justificative, face necesară clasificarea acestora în funcție de mai multe criterii.

Dacă se are în vedere regimul de *tipărire*, *întocmire şi utilizare*, documentele justificative cuprind două mari *categorii*:

- formulare tipizate;
- formulare netipizate.

Formularele tipizate

Prin ***tipizarea*** documentelor se urmăreşte stabilirea unor formulare unitare sub aspectul mărimii, formei şi destinației pentru anumite operații, evenimente şi tranzacții, obligatorii pentru toți agenții economici.

Tipizarea documentelor *asigură*:

- un sistem unitar de evidență;
- utilizarea documentelor în acelaşi timp privind evidența contabilă, statistică, tehnic – operativă;
- reducerea cheltuielilor de imprimare;
- uşurarea muncii de completare;
- reducerea numărului de documente la strictul necesar, asigurându-se astfel simplificarea şi raționalizarea circuitului acestora.

Dacă avem în vedere modelele recomandate de legislația în vigoare[34] *documentele tipizate* se împart în mai multe *categorii:*

---

[33] N. Feleagă, L. Malciu, S. Bunea – Bazele contabilității, Editura Economică 2002, pag. 118

[34] H.G. 831/1997, OMF 1177/1998, OMF 2055/1998, OMF 425/1998

- *formulare tipizate comune* care nu au regim special, privind activitatea financiar - contabilă;

- *formulare tipizate cu regim special* comune pe economie;

- *formulare specifice* pe sectoare ale economiei, elaborate de ministere, departamente, etc.

Modelele registrelor şi formularelor tipizate comune privind activitatea financiar – contabilă sunt prevăzute în cadrul unui *„Nomenclator”.*

Formularele tipizate comune pe economie care nu au un regim special sunt acele documente ce trebuie să respecte o anumită structură tipizată, dar nu au restricţionări în ceea ce priveşte numerotarea, folosirea, gestionarea şi justificarea cum sunt: *bonul de consum, fişa de magazie, registrul de casă, nota de recepţie, statul de salarii, etc.*

Formularele tipizate cu regim special, comune pe economie, sunt adecvate unor activităţi economico – financiare, care prin importanţa lor asigură legalitatea operaţiunilor la care se referă. Legislaţia în vigoare prevede unele restricţii privind: *tipizarea, numerotarea, înserierea, folosirea, gestionarea şi justificarea.*

Tipizarea acestora se face de către unităţi agreate de Ministerul Finanţelor Publice, folosindu-se o hârtie specială securizată, fiind înseriate şi numerotate în momentul tipizării, completându-se după reguli precise.

Evidenţa operativă a formularelor tipizate cu regim special se ţine cu ajutorul *„Fişei de magazie a formularelor cu regim special”,* urmărindu-se individual fiecare formular sub aspectul: stocului iniţial, intrărilor, ieşirilor, stocului final; fiind necesară justificarea filă cu filă atât cele folosite cât şi nefolosite sau anulate.

Cele mai importante documente (formulare) cu regim special sunt: *Factura, Avizul de însoţire, Chitanţa, Monetarul, Bonul de comandă – chitanţa, Fişa de magazie a formularelor cu regim special.*

Procurarea şi utilizarea de formulare tipizate cu regim special din alte surse decât cele legale sunt interzise. Operaţiunile consemnate în astfel de formulare (nelegale) nu pot fi înregistrate în contabilitate iar bunurile care fac obiectul tranzacţiilor respective sunt considerate fără documente legale de provenienţă.

Documentele netipizate sunt reprezentate prin acele formulare pentru care nu se stabilesc în mod strict elementele pe care să le conţină respectiv: mărimea, forma şi destinaţia. Acestea au menirea de a ajuta agenţii economici în asigurarea evidenţei economice curente furnizând informaţii suplimentare cu privire la operaţii, activităţi, evenimente şi tranzacţii.

Pe lângă *regimul de tipărire, întocmire şi utilizare,* considerat de noi principalul criteriu de clasificare a documentelor justificative, acestea pot fi grupate şi în funcţie de alte criterii.

a) ***După natura, destinaţia şi felul operaţiilor, evenimentelor şi tranzacţiilor pe care le reflectă:***

- documente privind *constituirea şi modificarea capitalurilor* întreprinderii (statutul societăţii, actul constitutiv, hotărârea AGA, codul fiscal, etc.);

- documente privind *activele imobilizate, stocurile* şi producţia în curs de execuţie (contractul de vânzare – cumpărare, factura, bonul de mişcare, nota de recepţie, bonul de consum, fişa de magazie, etc.);

- documente privind *relaţiile cu furnizorii*, clienţii, bugetul statului şi alte organisme publice şi private (factura, ordinul de plată, declaraţii de impozite, taxe, deconturi, etc.);

- documente privind *salariile şi relaţiile cu salariaţii* (statul de salarii, lista de avans chenzinal, liste de plată, pontaje, fişa fiscală FF1 şi FF2, etc.);

- documente privind *încasările şi plăţile* (chitanţa, dispoziţia de încasare/plată, monetarul, extrasul de cont, registrul de casă, foaia de vărsământ, biletul la ordin, etc.);

- documente privind *cheltuielile* (calculaţia costurilor), *veniturile şi rezultatele financiare* (factura, situaţii de calcul, statul de salarii, raportul de producţie, etc.).

b) După funcţiile şi rolul pe care îl îndeplinesc în reflectarea evenimentelor şi tranzacţiilor:

- documente de *dispoziţie*, consemnează ordinul de efectuare a unei operaţii, tranzacţii, activitate (comanda, dispoziţia de livrare, dispoziţia de încasare/plată, etc.);

- documente de *execuţie,* reflectă efectuarea unei operaţii sau proces economic, servind ca bază în efectuarea înregistrărilor contabile (chitanţa, factura, bonul de vânzare, etc.);

- documente *mixte* – care îmbină caracteristicile celorlalte tipuri de documente, spre exemplu dispoziţia şi execuţia (bonul de consum, etc.).

- documente *contabile*, reflectă operaţiuni ce produc modificări ale nivelului activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor perioadei (nota de contabilitate, registrul jurnal, registrul inventar, registrul cartea – mare, fişa de cont pentru operaţiuni diverse, etc.);

- documente de *sinteză şi raportare* contabilă denumite *situaţii financiare anuale* (bilanţul, contul de profit şi pierderi, situaţia fluxurilor de trezorerie, situaţia modificării capitalurilor proprii, notele explicative şi politicile contabile);

c) După sfera de cuprindere şi circuitul realizat:

- documente internalizate sunt documentele care circulă *numai între compartimentele funcţionale* ale întreprinderii, neafectând relaţiile cu terţii: nota de transfer – predare – restituire, fişa de magazie, raportul de gestiune, registrul de casă, bonul de consum, etc.;

- documente externalizate sunt documentele care reflectă *relaţiile întreprinderii cu terţii:* furnizori, clienţi, etc. circulând în afara compartimentelor proprii adică în exterior (documente externe: factura, chitanţa, ordinul de plată, etc.)

d) După stadiul (faza) şi gradul de agregare a operaţiilor consemnate:

- documente *primare* – consemnează operaţiile, evenimentele şi tranzacţiile pentru prima dată în momentul şi la locul producerii lor (chitanţa, nota de recepţie, etc.);

- documente *centralizatoare,* grupează şi sistematizează operaţii şi tranzacţii de acelaşi fel, ce prezintă aceeaşi natură şi conţinut economic fiind întocmite pe baza documentelor primare (registrul de casă, jurnalul privind vânzările, borderoul de vânzări, raportul de gestiune, etc.).

În funcţie de specificul activităţii şi obiectivele urmărite agenţii economici pot realiza şi alte grupări ale documentelor care să permită o reflectare cât mai fidelă a activităţilor şi tranzacţiilor realizate.

4.1.3. Întocmirea şi prelucrarea documentelor justificative

Documentele justificative trebuie întocmite în conformitate cu *normele în vigoare*, elaborate în acest sens de Ministerul Finanţelor Publice.

Conform acestor norme *înscrierea* datelor în documente se face cu *cerneală, pastă de pix, cu maşina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul* (calculatorul), după caz.

Completarea unui document justificativ trebuie să se facă în mod *citeţ, clar şi succint fără ştersături sau corecturi şi fără a se lăsa spaţii libere între operaţiile înscrise, completându-se toate rubricile.*

Înregistrările în contabilitate se fac *cronologic*, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare în unitate şi *sistematic* în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare.

În cazul utilizării *echipamentelor informatice* pentru întocmirea documentelor justificative şi pentru prelucrarea şi înregistrarea datelor în contabilitate, registrele contabile şi formularele comune pe economie privind activitatea financiar contabilă pot fi adaptate în funcţie de specificul şi necesităţile întreprinderilor, cu condiţia respectării conţinutului de informaţii şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii (Registrul jurnal, Registrul cartea – mare, Registrul inventar) editate cu ajutorul tehnicii de calcul vor fi *numerotate, şnuruite, parafate şi înregistrate* în evidenţa unităţii.

Întocmirea eronată, neutilizarea documentelor corespunzătoare sau lipsa documentelor care să ateste provenienţa bunurilor atât pe timpul transportului cât şi la locurile de depozitare şi vânzare, în momentul controlului efectuat de organele abilitate se sancţionează potrivit legislaţiei în vigoare cu amendă şi confiscarea bunurilor respective.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către *unităţi prestatoare de servicii de informatică,* în relaţiile dintre aceste unităţi şi cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele *reguli*[35]*:*

- documentele justificative, să fie întocmite corect şi la timp de către unităţile beneficiare, care răspund de realitatea datelor consemnate;

---

[35] OMF 425/1998

- documentele contabile întocmite de unităţile de informatică pe baza documentelor justificative trebuie predate unităţilor beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convenţiile încheiate. Unităţile de informatică răspund de corectitudinea prelucrării datelor;

- unităţile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obţinute de la unităţile de informatică în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative pentru prelucrare, respectării corespondenţei conturilor şi exactităţii sumelor înregistrate.

Elaboratorii de programe informatice au obligaţia de a prevedea prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreţinerea şi adaptarea produselor livrate, precum şi clauze privind eliminarea posibilităţilor de modificare a procedurilor de prelucrare a datelor de către utilizatori. Aceştia răspund de exactitatea prelucrării datelor din documentele justificative iar beneficiarii de realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Sistemele de prelucrare automată a datelor din domeniul financiar – contabil trebuie să răspundă la următoarele *criterii considerate minimale*[36]*:*

- să asigure concordanţă strictă a rezultatului prelucrării informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

- să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiţii de siguranţă;

- să precizeze cu claritate sursa, conţinutul şi apartenenţa fiecărei date;

- să asigure listele operaţiunilor efectuate în evidenţa contabilă pe bază de documente justificative care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum şi orice eliminări sau adăugiri ulterioare;

- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp ce să respecte normele în vigoare;

- să asigure confidenţialitatea şi protecţia informaţiilor şi a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informaţii, copii de siguranţă pentru programe şi informaţii;

- să permită listări clare, inteligibile şi complete;

- să asigure listarea ansamblului de situaţii financiare şi documente de sinteză necesare conducerii operative a unităţii;

- să asigure respectarea conţinutului de informaţii prevăzut în machetele formularelor aprobate de Ministerul Finanţelor în cazul editării acestora cu ajutorul tehnicii de calcul;

- să permită în orice moment reconstituirea conţinutului conturilor, listelor şi informaţiilor supuse verificării;

- să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor şi fiabilitatea sistemului de prelucrare.

În acelaşi timp sistemul de prelucrare a datelor în domeniul financiar contabil trebuie să ***nu*** permită:

---

[36]OMF 425/1998

- deschiderea a două conturi cu acelaşi număr;

- modificarea numărului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acesta;

- suprimarea unui cont în cursul exercițiului curent sau aferent exercițiului precedent dacă acesta conține înregistrări în sold;

- editarea a două sau mai multor documente de acelaşi tip cu acelaşi număr şi conținut diferit de informații;

Dacă unitatea în cursul aceleiaşi perioade a schimbat sistemul de calcul respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să efectueze o reconciliere între datele arhivate şi versiunile noi ale produselor program şi ale echipamentelor de calcul.

4.1.4. Verificarea şi corectarea erorilor din documentele justificative.

Înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se fac pe bază de documente justificative, document cu document sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al cărui conținut se referă la operații de aceeaşi natură şi perioadă.

În vederea înregistrării în contabilitate, documentele justificative sunt supuse verificării sub trei *aspecte:* al formei, al calculelor şi de fond.

a) Verificarea formei presupune cercetarea modului în care au fost completate documentele, verificându-se dacă:

- s-a folosit documentul corespunzător operației consemnate;

- au fost completate toate rubricile, conform cerințelor impuse de operația economico – financiară;

- documentul este autentic şi corect întocmit;

- conține vizibil semnătura de întocmire, ştampila şi semnătura conducătorului unității.

b) Verificarea calculelor, presupune un control detaliat asupra corectitudinii calculelor efectuate în cadrul documentelor justificative, verificare realizată de compartimentul de contabilitate.

c) Verificarea de fond are în vedere:

- legalitatea;
- realitatea datelor;
- necesitatea;
- oportunitatea, operațiilor, evenimentelor şi tranzacțiilor consemnate.

Erorile (greşelile) constatate cu ocazia verificării documentelor justificative *se corectează* astfel:

a) În cazul operațiunilor care implică *primirea*, *eliberarea sau justificarea numerarului* sau a altor documente pentru care normele în vigoare prevăd restricții, documentul greşit *se anulează* şi rămâne în carnetul respectiv (nu se detaşează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se

primeşte sau se restituie diferența între cheltuielile efective de deplasare şi avansul acordat.

b) În cazul *celorlalte documente* corectarea se realizează prin tăierea (trecerea) cu o linie a textului sau a cifrei greşite pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra se scrie cifra sau textul corect, menționându-se data efectuării corecturii şi semnându-se de persoana care a întocmit şi corectat documentul justificativ.

Corectarea trebuie realizată în *toate exemplarele* documentului iar în cazul documentelor în care se consemnează operații de predare – primire a valorilor materiale, a construcțiilor şi instalațiilor tehnice este necesară confirmarea prin semnătură atât a predătorului cât şi a primitorului.

În cazul completării documentelor cu ajutorul tehnicii de calcul, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menționându-se data rectificării şi semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele înscrise în listele de erori, anulări sau completări trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de unitatea beneficiară.

Pentru confirmarea unor erori semnificative este necesară *ştampila unității şi semnătura conducătorului acesteia*.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul şi data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operației, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentele, data şi numărul de ordine al operației care face obiectul stornării.

4.2. Evaluarea în contabilitate.

4.2.1. Conținutul, importanța şi necesitatea evaluării

În vederea obținerii de informații inteligibile, relevante, credibile şi comparabile cu privire la procesele, activitățile, evenimentele şi tranzacțiile ce au avut loc, în decursul unei perioade determinate este necesară estimarea dimensiunii acestora adică măsurarea sau cuantificarea lor unitară.

A „***evalua***” înseamnă „*a determina, a stabili prețul, valoarea, a calcula, a socoti, a prețui, a estima*”[37]

Măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare în contabilitate folosind un etalon unitar (cel monetar) poartă numele de ***evaluare.***

[37] Dicționarul explicativ al limbii române, DEX; Editura Univers, Bucureşti 1997, pag.352

Evaluarea este necesară deoarece activele şi pasivele unei întreprinderi sunt supuse unor variații continue ca urmare a evenimentelor şi tranzacțiilor, dar şi ca efect al modificării prețurilor şi tarifelor.

Contabilitatea nu şi-ar îndeplini rolul de instrument al informării şi fundamentării deciziilor dacă informațiile nu ar fi exprimate într-un mod unitar, căpătând astfel o expresie valorică. Prin evaluare se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț şi contul de profit şi pierderi.

Evaluarea presupune, apelarea la una sau mai multe *baze de măsurare*[38]. Expresiile monetare ale acestora se obțin prin aplicarea politicilor contabile şi a tehnicilor de măsurare.

Politicile contabile cuprind ansamblul principiilor, bazelor, convențiilor, regulilor şi practicilor specifice adoptate de o întreprindere în vederea reflectării fidele a evenimentelor şi tranzacțiilor, *recunoaşterea* şi prezentarea structurilor situațiilor financiare.

Tehnicile de estimare sunt metode şi estimări adoptate de agenții economici pentru a determina valorile monetare ce corespund bazelor de măsurare, selectate pentru active, cheltuieli, datorii, capitaluri proprii, venituri şi rezultate financiare.

În materie de contabilitate *bazele de măsurare* au fost reglementate în funcție de etapele parcurse în reforma contabilității. Cele mai utilizate baze de măsurare sunt: *costul istoric*, *costul de înlocuire, valoarea netă de realizare curentă*, *valoarea justă.*

În cadrul contabilității normalizate evaluarea se realizează în baza unor reglementări specifice denumite *tratamente contabile.*

În funcție de politica adoptată de întreprindere, de nevoile de informare şi nu în ultimul rând în funcție de raționamentul profesional pot fi adoptate două *tratamente*: *de bază* şi *alternativ.*

Tratamentul de bază exprimă opinii şi convenții general acceptate, iar cel ***alternativ***, variante, opțiuni şi posibilități particulare desprinse pe baza raționamentului profesional.

4.2.2. Principiile evaluării în contabilitate

Armonizarea sistemului contabil cu Directivele Europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate aduc schimbări importante în problematica *evaluării*, aceasta devenind primordială, datorită variantelor de evaluare asupra cărora specialiştii vor trebui să-şi exprime opțiunea.

---

[38] Bazele de măsurare sunt atribute monetare ale elementelor ce compune situațiile financiare anuale ale întreprinderii.

Având în vedere aceste consecințe, evaluarea structurilor situațiilor financiare ale întreprinderii trebuie realizată pe baza *principiilor contabile de bază.*

Dintre acestea prezintă importanță semnificativă în chestiunea evaluării următoarele: costul istoric, cuantificarea monetară, prudența, permanența metodelor, continuitatea activității, pragul de semnificație, evaluarea separată a elementelor de activ şi pasiv.

a) Principiul costului istoric, impune înregistrarea în contabilitate a activelor şi pasivelor la valoarea de origine (valoarea de intrare), evidențiată în documentele justificative care le atestă utilitatea (destinația) sau proveniența (sursa).

Costul istoric reflectă valoarea reală a utilităților şi resurselor la data intrării în întreprindere.

b) Principiul cuantificării monetare, presupune exprimarea monetară (valorică) a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, astfel încât prin mijlocirea monedei (banilor) valorile economice se exprimă unitar cu ajutorul prețurilor şi tarifelor.

c) Principiul prudenței presupune recunoaşterea numai a profiturilor realizate şi înregistrarea obligațiilor şi pierderilor previzibile chiar dacă apar între data încheierii exercițiului şi data întocmirii bilanțului. În esență principiul presupune aprecierea rezonabilă a evenimentelor şi tranzacțiilor în scopul evitării riscului de transfer asupra viitorului a incertitudinilor prezentului.

Conform acestui principiu trebuie să se țină cont de deprecierea activelor indiferent că exercițiul se soldează cu pierdere sau profit. Deprecierile ireversibile se vor contabiliza prin *amortizare* iar cele reversibile prin constituirea de *Provizioane*. Plusul de valoare între valoarea de inventar (mai mare) şi valoarea de intrare (mai mică) nu se contabilizează, elementele menținându-se la costul istoric.

d) Principiul permanenței metodelor, presupune continuitate în aplicarea aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor asigurând astfel comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Conform acestui principiu modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile întreprinderii.

Atunci când s-au produs modificări ale politicilor contabile, acestea trebuie prezentate în notele explicative pentru ca utilizatorii informațiilor contabile să poată aprecia dacă[39]:

- noua politică contabilă a fost aleasă adecvat;
- efectul modificării asupra rezultatelor reportate ale perioadei;
- tendința reală a rezultatelor activității societății.

[39] M.F.P. – Reglementări contabile pentru agenții economici (OMFP nr. 94/2001), Editura Economică 2002, pag. 39

e) Principiul continuităţii activităţii are în vedere prezumţia că întreprinderea îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activităţii sau reducerea semnificativă a acesteia. Eventualele elemente de nesiguranţă privind continuarea activităţii vor fi prezentate în notele explicative. Conform acestui principiu evaluarea trebuie să pornească de la valoarea de utilitate sau reală, în măsură să asigure conservarea costului istoric şi menţinerea capitalului.

f) Principiul pragului de semnificaţie, recomandă ca orice element cu o valoarea semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financiare iar elementele cu valori nesemnificative care prezintă aceeaşi natură sau cu funcţii similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

Pragul de semnificaţie nu înseamnă ignorarea prezentării unor elemente *„pentru că nu sunt semnificative”* ci presupune *înregistrarea* elementelor *individual* dacă sunt semnificative şi într-o *categorie comună*, generală dacă sunt nesemnificative.

Se consideră că o informaţie este semnificativă dacă omiterea sa din situaţiile financiare ar influenţa deciziile utilizatorilor.

g) Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi pasiv, recomandă ca în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziţii din bilanţ se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

În situaţiile în care *valoarea unor elemente este nesigură* pentru a fi prezentate în situaţiile financiare, în contabilitate trebuie făcute cele mai bune estimări. În acest scop este necesară uneori revizuirea valorilor pentru a reflecta evenimentele ulterioare, schimbările de circumstanţe sau dobândirea unor noi informaţii ori de câte ori acele valori sunt semnificative.

Abaterile de la aceste principii sunt permise doar în cazuri excepţionale, iar dacă s-au realizat se vor prezenta în notele explicative, împreună cu motivele ce le-au determinat şi o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare ale întreprinderii.

4.2.3. Criteriile de bază ale evaluării

În teoria şi practica contabilă s-au conturat mai multe *criterii* cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active, pasive, cheltuieli şi venituri. Acestea sunt[40]:

- valoarea de utilitate;
- valoarea reală;
- valoarea de piaţă;
- timpul.

[40] Călin O., Ristea M. Bazele Contabilităţii, Colecţia Economică, Editura Naţional, 2000, pag. 9

a)Valoarea de utilitate este reprezentată de prețul presupus a fi acceptat de un potențial cumpărător în funcție de:

- valoarea de întrebuințare;
- prețul pieței;
- starea sau amplasarea elementului supus evaluării.

Valoarea de utilitate defineşte valoarea recunoscută de vânzător şi cumpărător în cadrul tranzacțiilor directe. Valoarea de utilitate trebuie privită şi prin prisma pierderilor, pe care le-ar suporta un agent economic, dacă nu ar deține un anumit bun absolut necesar activității sale.

Pentru un *element de pasiv* (datorii), valoarea de utilitate este reprezentată prin sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligației create, sau cele ce urmează a fi plătite ca: impozite, taxe, sau alte obligații bugetare.

b)Valoarea justă (valoarea reală) este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Are la bază cunoaşterea de formă şi conținut, a elementelor ce fac obiectul evaluării fiind recunoscută de piață. În cazul în care *costul de achiziție* sau de *producție* al unui activ nu este cunoscut şi nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau de producție va fi reprezentat de *valoarea justă* (reală) atribuită activului.[41]

c)Valoarea de piață a unui activ reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă. *Trăsăturile* esențiale ale acesteia sunt:[42]

- activele de piață sunt relativ omogene;
- sunt cantități suficiente, de active tranzacționate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiți potențiali cumpărători şi vânzători;
- prețurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public.

În realitate valoarea de piață se stabileşte prin *raportul cerere - ofertă* pe o piață complet liberă, în care ofertanții şi cumpărătorii cunosc în detaliu parametrii tranzacției.

d) Timpul are în vedere o anumită dată calendaristică (zi, lună, an), la care se realizează evaluarea. Aceasta poate fi: în trecut, în prezent sau în viitor. Este consecința principiului *continuității activității*, conform căruia orice activitate, eveniment sau tranziție provine din trecut, trece prin prezent şi produce efecte în viitor. Conform reglementărilor actuale evaluarea evenimentelor şi tranzacțiilor la intrarea în gestiune se realizează pe baza ***costului istoric*** din trecut ce va genera fluxuri, evenimente şi tranzacții viitoare, concretizate în ieşiri de active şi pasive.

---

[41] O.M.F.P. nr. 94 /2001,M.O. nr. 85/2001, pag.9

[42] Idem.

4.2.4. Formele evaluării şi tratamentele contabile privind evaluarea

Evaluarea este o formă specifică a cuantificării şi în acelaşi timp un procedeu de bază al metodei contabilității, care în esență presupune stabilirea dimensiunii valorice a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor cu ajutorul prețurilor.

Dacă avem în vedere momentele în care se realizează şi obiectivele urmărite, se disting două *forme* principale de evaluare: *evaluarea curentă* şi *evaluarea periodică*.

Tratamente contabile la evaluarea curentă

Tratamentele contabile reprezintă reguli de evaluare recunoscute şi acceptate de teoria şi practica contabilă în cadrul formelor de evaluare.

Indiferent de natura elementului (activ sau datorie) pentru care analizăm utilitatea pentru întreprindere sau proveniență (originea) recunoaşterea în situațiile financiare se face atunci când:

- este posibil ca acesta să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare, respectiv să genereze ieşirea acestora;
- costul să poată fi evaluat în mod credibil.

Tratamentele contabile aplicabile în cazul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor financiare în ceea ce priveşte includerea acestora în categorii separate sau într-o singură categorie comună în bilanț respectiv în contul de profit şi pierderi trebuie să se facă utilizând *raționamentul profesional.*

Evaluarea curentă are în vedere, valoarea la care sunt înregistrate, în contabilitate operațiunile economico – financiare, evenimentele şi tranzacțiile pe parcursul desfăşurării activității operative a întreprinderii.

Este utilizată în două momente distincte ce privesc activitatea uni agent economic, respectiv la:

- *data intrării* în întreprindere;
- *data ieşirii* din întreprindere sau darea în consum.

În ambele situații evaluarea se face la *valoarea de intrare* denumită şi *cost.*

Evaluarea la data intrării în întreprindere

Valoarea de intrare, la care sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate activele şi pasivele la data intrării în întreprindere se determină aplicând *principiul costului istoric* în funcție de modalitățile de intrare, procurare sau apariție.

Aceasta poate fi reprezentată prin:

- ***valoarea de aport,*** pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;

- ***valoarea de utilitate,*** stabilită în funcție de prețul pieței, starea şi amplasarea bunurilor primite cu titlu gratuit;

- ***costul de achiziție*** pentru bunurile intrate cu titlu oneros (contra plată);

- ***costul de producție,*** pentru bunurile produse în întreprindere;

- ***valoarea justă*** pentru activele dobândite prin schimb cu alte active;

- ***valoarea*** *nominală,* în cazul creanțelor şi a datoriilor (probabilă de încasat sau de plată);

- ***valoarea actualizată*** este acea valoare determinată prin metode care țin seama de evoluția prețurilor şi tarifelor (indicele de inflație);

- v***aloarea corespondentă,*** în cazul cheltuielilor şi a veniturilor, stabilită prin asociere cu activele şi pasivele transformate în cheltuieli/venituri.

Veniturile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de intrare ale activelor care s-au majorat sau la nivelul valorilor de ieşire a datoriilor care au scăzut.

Cheltuielile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de ieşire ale activelor care au scăzut sau la nivelul valorilor de intrare ale datoriilor care s-au majorat.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative valori de intrare *costul de achiziții şi costul de producție.*

Costul de achiziție (Ca) al unui bun este egal cu:

- prețul de cumpărare (fără TVA); (Pc)
- taxele nerecuperabile; ex: taxe vamale, prime de asigurare (Tx nr.p)
- cheltuielile de transport – aprovizionare (Ch tra)
- alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune; ex. costurile cu montarea şi demontarea bunului, conectarea la rețeaua de energie electrică, etc. (A ch ac)

Nu se includ în costul de achiziție *reducerile comerciale* (Rc) şi alte elemente similare acordare de furnizor.

$$Ca = Pc + Tx\ nr.p + Ch.\ tra + Ach\ ac$$

Exemplu: Societatea Comercială „A” achiziționează de la Societatea Comercială „B” un utilaj industrial în valoare de 100 milioane lei (preț fără TVA). Cheltuielile de transport aprovizionare însumează 10 milioane lei, prima de asigurare 2 milioane lei, iar costurile cu montarea utilajului 4 milioane lei. Furnizorul a acordat cumpărătorului reduceri comerciale în valoare de 3 milioane lei.

Se cere să se determine costul de achiziție al utilajului.

$$Ca = (Pc + Tx\ nr. + Ch.\ tra + Ach\ ac) – Rc$$

Ca = (100 mil. + 2 mil. + 10 mil. + 4 mil) – 3 mil. =
(116 mil. – 3 mil.) = 113 mil. lei

Costul de achiziție + TVA va fi de:

116 mil. + (19% x 116 mil.) = 116 mil. + 22,04 mil. =
=138,04 mil. lei

Costul de producție (Cp) al unui bun cuprinde:

- costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor; (C a m.p.c)
- alte cheltuieli directe de producție; (ex. salariile acordate muncitorilor de bază) (Achd)
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația bunului (C/Chind).

Cheltuielile generale de administrație (Chga), *cele financiare* (Chf) şi *cheltuielile de desfacere* (Chd) *nu se includ în costul de producție*.

Cp = Ca mpc + Achd + C/Chind

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile şi diferențele de curs dobânzii privind împrumuturile care sunt atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din *costul activului* dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Standardul Internațional de Contabilitate nr. 23 *„Costurile îndatorării*” în condițiile aplicării tratamentului alternativ*).

Pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuieli de depozitare cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, nu trebuie *incluse în costul de producție fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei* în care au survenit.

Evaluarea la data ieşirii din întreprindere sau la darea în consum

Costul stocurilor care nu sunt de obicei *fungibile* şi al acelor bunuri şi servicii produse şi destinate unor comenzi distincte şi ferme, trebuie determinat prin *identificarea specifică* a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor.

Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt de regulă fungibile (nu se disting esențial unele de altele, se pot confunda).

În funcție de *specificul activității* pentru determinarea costului pot fi folosite de asemenea *metoda costului standard* în activitatea de producție şi *metoda prețului cu amănuntul* în comerț atunci când evidența mărfurilor se ține la preț de vânzare cu amănuntul.

Costul standard, ia în considerare nivelurile normale (sau medii) ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau producție efectiv trebuie evidențiate distinct în contabilitate fiind recunoscute în costul activului.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor la articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care nu au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieşirea din gestiune *bunurile de natura stocurilor şi alte active fungibile,* (confundabile) se evaluează şi înregistrează în contabilitate; la valorile determinate folosind una din metodele:

- metoda primul intrat – primul ieşit FIFO;
- metoda costului mediu ponderat CMP;
- metoda ultimul intrat – primul ieşit LIFO;
- altă metodă similară recunoscută de reglementările legale în vigoare.

Întreprinderile care aplică reglementările simplificate armonizate cu Directivele Europene conform OMFP nr. 306/2002 vor utiliza doar primele trei metode.

Metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO) presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (primul lot). Pe măsura epuizării lotului bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul următorului lot în ordine cronologică.

Metoda este recomandată unităților cu o gamă sortimentală diversificată şi în perioade în care există o relativă stabilitate a prețurilor. Folosirea metodei în perioadele creşterii prețurilor are ca efect evaluarea ieşirilor la costurile cele mai scăzute iar a bunurilor din stoc la prețurile cele mai mari, ceea ce determină o majorare a profitului din exploatare şi a impozitului aferent. Dacă metoda se foloseşte când prețurile scad, ieşirile vor fi evaluate la prețurile cele mai mari iar bunurile din stoc la prețurile cele mai mici, efectul fiind de reducere a profitului[43].

[43] D. Mateş, Normalizarea contabilității şi fiscalitatea întreprinderii, Ed. Mirton, Timişoara 2003, pag.86

Metoda costului mediu ponderat – (CMP), are în vedere calcularea costului fiecărui element pe baza *mediei ponderate* a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a celor intrate în gestiune în cursul perioadei conform relației:

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

în care: Siv – stocul inițial exprimat valoric;
Sic – stocul inițial exprimat cantitativ;
Iv – intrările exprimate valoric
Ic – intrările exprimate cantitativ.

În funcție de costul mediu ponderat se va determina *valoarea ieşirilor* conform relației:

$$Val_E = C_E \text{ x } CMP$$ [44]

în care: Val_E - valoarea ieşirilor (costul elementelor);
C_E – cantitatea ieşită.

Metoda are cea mai mare utilitate în cazul stocurilor cumpărate la prețuri diferite, iar în contabilitate, nu sunt individualizate în funcție de costul de achiziție sau costul de producție al fiecărui lot.

Este considerată metoda *cea mai echitabilă* sub aspectul interesului fiscal nefavorizând nici agenții economici şi nici fiscul, motiv pentru care este agreată de normalizatorii contabili.

Metoda ultimul intrat – primul ieşit – (LIFO), presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot).

Pe măsura epuizării lotului bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior în ordine invers cronologică.

Metoda este recomandată agenților economici în condițiile unei *economii inflaționiste*.

Esența metodei constă în separarea rezultatului din exploatare de rezultatul din deținerea de active, corectând astfel aşa numita *eroare de desincronizare* prin asocierea veniturilor şi a costurilor mai vechi rezultatului din deținerea de active.

---

[44] Ministerul Finanțelor, Reglementări contabile pentru agenții economici, Editura Economică 2002, pag. 166

Agenții economici care aplică această metodă, înregistrează în contabilitate un profit mai mic, dar şi un impozit pe profit mai mic, ceea ce conduce la neafectarea (menținerea) trezoreriei (disponibilităților băneşti).

Metodele prezentate permit determinarea costului (ieşirilor) după fiecare ieşire sau periodic (ex. lunar).

Metoda aleasă trebuie aplicată cu *consecvență* pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exercițiu la altul. Dacă în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda, în *notele explicative* trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei şi efectele asupra rezultatului[*)].

Pe lângă cele trei metode principale de evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiune se mai pot utiliza şi alte metode cum sunt: *metoda costului standard* sau *metoda proxima intrare – prima ieşire.*

Metoda costului standard, se bazează pe determinarea unor costuri antecalculate (standard) sau costuri medii dintr-o perioadă anterioară.

Metoda proxima intrare – prima ieşire cunoscută şi sub denumirea de metoda *„valorii de înlocuire”*, presupune evaluarea ieşirilor la nivelul valorii pe care întreprinderea va accepta să o plătească pentru achiziționarea unui bun echivalent în viitor.

Conform reglementărilor în vigoare o persoană juridică trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare.

4.3. Calculația în contabilitate

4.3.1. Conceptul de calculație: clasificare, principii, etape de realizare

Noțiunea de calculație provine din latinescul *„calculațio”* care înseamnă un ansamblu de operații făcute cu scopul de a găsi valoarea unuia sau mai multor mărimi, socoteală[45].

Calculația presupune un ansamblu de operații efectuate pe baza unor principii şi a unor metodologii bine stabilite pentru determinarea unor indicatori economico – financiari; pentru evaluarea unor elemente patrimoniale şi determinarea rezultatelor financiare ale unei unități patrimoniale.

Prin intermediul calculației are loc *determinarea cifrică* a unor indicatori cu ajutorul cărora se realizează şi cuantifică elementele patrimoniale; controlându-se modul de gestionare al patrimoniului agenților economici.

Calculația stă la baza determinării unor *indicatori* esențiali privind activitatea unei unități patrimoniale, cum sunt:

---

[45] Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1996, pag. 127

- *costul de achiziție* al bunurilor, lucrărilor, serviciilor, etc;

- *costul de producție* aferent bunurilor şi serviciilor obținute din producție proprie;

- *TVA deductibilă*, aferentă achizițiilor (cumpărărilor);

- *TVA colectată*, aferentă livrărilor (vânzărilor) de bunuri şi servicii;

- *TVA de plată*, respectiv *de recuperat*, ca diferență între TVA colectată şi TVA deductibilă;

- *salariul* cuvenit personalului pentru munca prestată;

- *impozitul pe salarii*;

- *contribuția la asigurările sociale*;

- *contribuția la fondul de sănătate*;

- *rezultatul brut* al activității, *rezultatul impozabil*, *rezultatul net,* etc.

- *impozitul pe profit, pe dividende*, etc.

Complexitatea activităților economice, operațiilor, evenimentelor şi tranzacțiilor în care calculația îşi găseşte aplicabilitate, face necesară *clasificarea* acesteia după mai multe *criterii:*

a) În funcție de perioada contabilă pentru care se determină anumiți indicatori economico –financiari, calculația poate fi de două feluri:

- *Antecalculația* (calculații previzionale). Este realizată înainte de producerea fenomenelor, proceselor, operațiilor urmărindu-se determinarea unor indicatori previzibili, estimativi, potențiali ai activității economico – financiare.

Calculul previzional stă la baza elaborării bugetului de venituri şi cheltuieli, elaborarea studiilor de fezabilitate, întocmirii planului de afaceri, etc.

- *Postcalculația* (calculația efectivă). Se realizează după producerea faptelor, proceselor, operațiilor şi are ca finalitate stabilirea valorii efective a unor elemente patrimoniale şi indicatori economico – financiari.

b) În funcție de sfera de cuprindere calculațiile pot fi:

- *Calculații parțiale.* Se referă doar la o parte a patrimoniului determinând doar anumiți indicatori care se reflecte o parte a activității unităților patrimoniale.

Calculațiile parțiale privesc doar o parte a patrimoniului, ex.: stocurile, capitalurile, datoriile, veniturile, cheltuielile, impozitele, etc.

- *Calculații complete* (totale). Se referă la întreg patrimoniul unei unități patrimoniale, indicatorii determinați fundamentându-se pe ansamblul structurilor patrimoniale. Ex. profitul, rata rentabilității, cifra de afaceri.

La baza efectuării calculației trebuie să se regăsească o serie de *principii* care să confere calculației credibilitate, pentru a fi acceptată de către cei care vor lua decizii pe baza indicatorilor determinați. Acestea sunt:

a) Principiul documentării. – Presupune ca la baza oricărei calculații să se afle documente justificative, corect şi legal întocmite. Calculul indicatorilor trebuie să se realizeze pe baza unor documente din care să rezulte: mărimea, respectiv dimensiunea cantitativă şi valorică a elementelor patrimoniale.

b) Principiul determinării precise a obiectului calculației. – Constă în localizarea în timp şi spațiu a elementului patrimonial supus calculelor matematice. Trebuie stabilit cu exactitate ce anume se doreşte a se evalua prin

calculație şi care sunt elementele de referință pentru obținerea informațiilor, care să facă posibilă determinarea indicatorilor.

c) Principiul delimitării în spațiu. Presupune delimitarea cheltuielilor pe procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat: aprovizionare, producție, administrație, desfacere iar în cadrul acestora pe: secții, ateliere, linii de fabricație, centre de profit, etc.

d) Principiul delimitării în timp a calculațiilor. – Se referă la stabilirea perioadei de timp (lună, trim., an) pentru care se efectuează anumite calculații. Presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se facă în perioada de gestiune căreia îi aparțin.

Prin acest principiu se urmăreşte separarea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor fiecărei perioade de gestiune, astfel încât fiecărui exercițiu să i se impute doar acele consumuri, plăți şi rezultate care-i sunt aferente.

e) Principiul separării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Are în vedere separarea cheltuielilor creatoare de valoare de cele cu caracter neproductiv.

f) Principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție. Trebuie aplicat atunci când la finele perioadei de gestiune producția se află în faze imediate de prelucrare diferită de la o perioadă la alta.

g)Principiul corelării. – Constă în corelarea calculației contabile cu celelalte categorii de calculații, datorită faptului că ştiința contabilitate face parte din sistemul „Ştiințelor economice” iar indicatorii determinați trebuie să fie unitari.

h) Principiul eficienței. – Are în vedere ca în orice activitate în care calculația îşi găseşte aplicabilitatea, cheltuielile să fie dimensionate la minimum, în aşa fel încât efectele să fie maxime.

Acest principiu se traduce prin limitarea cheltuielilor ocazionate de orice calculație, dar în acelaşi timp indicatorii să fie obținuți într-un timp optim, care să facă posibilă luarea celor mai eficiente decizii privind activitățile viitoare.

i) Principiul sistematizării şi generalizării calculației contabile. – Presupune organizarea contabilității, de aşa manieră încât să fie posibilă realizarea unor cerințe esențiale ale contabilității, cum sunt: dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare, stabilirea corectă a rulajelor, soldurilor, respectarea egalității bilanțiere, etc.

Realizarea calculației ca procedeu al metodei contabilității presupune o serie de *etape* cum sunt[46]:

- culegerea şi prelucrarea datelor consemnate în *documentele justificative;*
- *evaluarea* elementelor patrimoniale, a proceselor şi operațiilor economico – financiare;

---

[46] Epuran M, Băbăiță V., Teoria generală a contabilității, Editura Mirton, Timişoara, 2000, pag. 322 – 323.

- înregistrarea în *evidența cronologică şi sistematică* a operațiilor cu ajutorul conturilor;

- *calculul costurilor* de producție, determinarea prețului de livrare a producției finite şi a celei în curs de execuție;

- *determinarea rezultatelor financiare* ale activității;

- *controlul exactității datelor* consemnate în conturi cu ajutorul balanței de verificare a conturilor;

- controlul integrității patrimoniului, cu ajutorul procedeului numit *inventariere;*

- elaborarea *situațiilor financiare* de sinteză anuală.

Calculația se regăseşte permanent în contabilitate, deoarece *contul* reprezintă în fapt, o socoteală a actelor, faptelor, proceselor, operațiilor, evenimentelor şi tranzacțiilor ce au avut loc la nivelul unei unități întreprinderi, în decursul unei perioade determinate.

4.3.2 Obiectivele calculației şi principalele structuri privind costurile

În conformitate cu reglementările în vigoare calculația costurilor trebuie astfel organizată încât să răspundă cel puțin următoarelor *obiective:*

- înregistrarea operațiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinații (activități, secții, ateliere, compartimente, etc.);

- decontarea producției pe produse, lucrări, servicii, activități;

- calculul costului efectiv al produselor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate, inclusiv a producției neterminate;

- determinarea rezultatelor analitice și a rentabilității pe produse, lucrări, servicii activitățiii, etc.;

- controlul costurilor şi a abaterilor, prin intermediul bugetelor;

- previziunea cheltuielilor şi veniturilor prin bugetele de venituri şi cheltuieli.

Costul ca element al calculației este, o categorie economică universal acceptată care exprimă cât s-a consumat sau s-a plătit pentru un produs, lucrare sau serviciu. La baza tuturor costurilor se află consumurile şi plățile.

Comparativ cu costul, ***cheltuiala*** este o noțiune cu caracter financiar care exprimă sumele plătite sau de plătit terților.

Principalele *structuri* privind costurile pot fi sintetizate astfel:

a) Cheltuieli directe de producție. – Exprimă acele cheltuieli care pot fi determinate, individualizate şi atribuite cu precizie unui produs, lucrare, serviciu sau activitate incluzându-se direct în costul acestora.

b) Cheltuieli indirecte de producție. – Reprezintă cheltuieli ce nu pot fi afectate direct obiectelor de calculație numai după efectuarea unor calcule

intermediare folosind anumite *chei* sau *coeficienți* care se aplică asupra unor baze de repartizare întrucât privesc activitatea de ansamblu a întreprinderii.

c) Cheltuieli fixe. – Sunt acele cheltuieli a căror mărime rămâne relativ constantă sau se modifică nesemnificativ, odată cu modificarea volumului producției (ex. amortizarea).

d) Cheltuieli variabile. – Sunt acele cheltuieli care îşi modifică volumul în funcție de dimensiunile producției.

e) Cheltuielile perioadei. – Cuprinde totalitatea cheltuielilor recunoscute în cadrul perioadei de gestiune în care au fost angajate (lună, an) dar nu se pot identifica pe obiecte de calculație stabilite, fiind necesare activități de ansamblu.

f) Cheltuieli generale de administrație. – Cuprinde acele cheltuieli care concură la realizarea unei activități de ansamblu (generale) a unității (conducere, pază, protecție, etc.)

g) Cheltuieli de desfacere. – Sunt aferente activității de distribuire (vânzare) a bunurilor, lucrărilor, serviciilor.

h) Costul complet comercial (total, Ccc). – Cuprinde totalitatea cheltuielilor angajate direct sau indirect de realizarea unui produs. Acest cost cuprinde:

- costurile directe ale produsului (Cd);
- cota parte a cheltuielilor indirecte, repartizate asupra produsului (Cir);
- cota parte a cheltuielilor generale de administrație, repartizate pe produs (Chgar);
- cota parte a cheltuielilor de desfacere, repartizate asupra produsului (Chdr).

$$\mathbf{Ccc = Cd + Cir + Chgar + Chdr}$$

Din cele prezentate se desprinde concluzia că nu trebuie confundată noțiunea de cost cu cea de cheltuială. *Cheltuiala* reprezintă un element constitutiv al costurilor. Pentru ca o cheltuială să devină cost, factorul determinant este *consumul.*

Costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor (costul produsului) include cheltuielile directe şi indirecte ce privesc obținerea acestora.

Nu se includ în cadrul acestuia următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei[47]:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare producției anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi la locul în care se găsesc;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului.

[47] OMFP 1826/2003, M.Of. partea I / 23.I.2004

Recunoaşterea şi evaluarea inițială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziție sau cost de producție după caz.

4.4. Inventarierea activelor şi pasivelor întreprinderii.

4.4.1. Noțiune, importanță, funcții şi clasificarea inventarierii.

În conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în anul 2005 şi O.M.F.P. 1753/2004, agenții economici, indiferent de modul de organizare şi tipul proprietății, sunt obligați să organizeze şi să efectueze *inventarierea generală* a elementelor de activ şi de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității precum şi în următoarele situații cum ar fi:

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare – primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei unități, precum şi a bunurilor şi valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să-i ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

Întrucât între datele înregistrate în contabilitate şi realitatea din teren pot să apară unele nepotriviri de ordin cantitativ, calitativ şi valoric, se impune verificarea integrității materiale şi financiare a elementelor de activ şi de pasiv. Această operațiune se realizează prin intermediul *procedeului numit inventariere.*

Inventarierea reprezintă procedeul de stabilire faptică, cantitativă şi valorică sau numai valorică a elementelor de activ şi de pasiv în vederea comparării acestora cu datele consemnate în contabilitate.

Inventarul ca instrument de control al gestiunii, presupune o activitate laborioasă, de mare răspundere în ceea ce priveşte situația trecută, prezentă şi viitoare a unei unități patrimoniale.

Rolul inventarierii rezultă din *funcțiile* acesteia, care pot fi sintetizate astfel:

a) Determinarea situației reale a elementelor de activ şi de pasiv

Are ca obiectiv construcția unui bilanț care să respecte principiul fundamental al contabilității „imaginea fidelă”, şi în acelaşi timp să facă posibilă determinarea unor indicatori semnificativi ai activității economico – financiare.

Presupune determinarea stocurilor faptice din punct de vedere cantitativ, iar ulterior exprimarea valorică a acestora cu ajutorul prețurilor, respectiv tarifelor.

Prin această funcție se determină diferențele dintre stocurile scriptice consemnate în contabilitate şi cele faptice, existente pe teren.

b) Controlul asupra integrității materiale şi financiare a elementelor de activ şi de pasiv

Se realizează prin verificarea periodică a gestiunilor de valori materiale şi băneşti.

Prin acest control se urmăresc:

- modificările cantitative, calitative şi valorice ce au avut loc în structura elementelor de activ pe parcursul transportului, manipulării, depozitării, etc.;
- descoperirea unor erori sau omisiuni la înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ şi de pasiv;
- constatarea unor nereguli în ceea ce priveşte păstrarea, depozitarea, manipularea, transportul bunurilor;
- descoperirea unor acte de indisciplină (furturi, risipă), neglijențe, situații extraordinare (calamități naturale, etc.) datorită cărora elementele de activ au suferit modificări față de starea lor inițială (normală, firească).

Complexitatea operațiunilor pe care le presupune inventarierea, importanța şi rolul acesteia în activitatea unității patrimoniale, face necesară *clasificarea* acesteia în funcție de mai multe *criterii:*

a) După sfera de cuprindere, inventarierea poate fi:

Inventariere generală. Cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv, atât cele care aparțin de drept întreprinderii, cât şi cele aflate temporar în unitate (închiriate, locație, custodie, etc.).

Aceasta este obligatorie în următoarele momente:

- la începutul activității;
- cel puțin o dată pe an, de regulă la sfârşitul anului (exercițiului financiar);
- în situația fuziunii, încetării activității ori reorganizării gestiunilor.

Inventariere parțială. Cuprinde doar o parte din elementele de activ şi de pasiv, referindu-se numai la anumite categorii de elemente patrimoniale (ex. stocurile de bunuri, etc.) sau la anumite elemente patrimoniale cu rol important în activitatea unității şi cu o viteză de rotație diferită de a celorlalte componente ale gestiunii.

b) După perioada la care se desfăşoară, inventarierea poate fi:

Inventariere anuală. Este considerată o operațiune obligatorie, înaintea întocmirii situațiilor financiare anuale.

Inventariere ocazională. Se efectuează cu ocazia predării – primirii unei gestiuni; la fuzionarea unor unități sau la apariția unor evenimente extraordinare (ex. calamități naturale).

Inventarierea periodică. Are loc la anumite intervale de timp, dinainte stabilite (lună, trimestru, semestru, an).

Inventarierea inopinată. Se desfăşoară fără anunțarea prealabilă a gestionarului, dar în prezența acestuia, şi urmăreşte verificarea corectitudinii acestuia în ceea ce priveşte gestionarea bunurilor pe care le are în administrare.

4.4.2. Etapele inventarierii

Ca activitate complexă, diversificată şi de importanță vitală în activitatea unei întreprinderi, inventarierea trebuie organizată în mod corespunzător. Răspunderea în acest sens revine managerului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării elementelor de activ şi de pasiv.

Sunt obligate să organizeze şi să efectueze inventarierea activelor şi pasivelor:

- regiile autonome;
- societățile comerciale;
- instituțiile publice;
- unitățile cooperatiste şi alte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial;
- persoanele fizice care au calitatea de comerciant şi orice entitate care administrează bunuri şi valori.

Activitatea laborioasă de inventariere se efectuează pe parcursul mai multor faze sau *etape* şi anume:

- pregătirea inventarierii;
- inventarierea propriu – zisă;
- stabilirea rezultatului inventarierii;
- regularizarea diferențelor constatate la inventariere.

Pregătirea inventarierii

Este *etapa premergătoare* inventarierii propriu – zise în cadrul căreia se iau o serie de măsuri pentru a se asigura condițiile desfăşurării corespunzătoare a operațiunii în întregul său.

Aceste măsuri pot fi împărțite în două categorii:

- *măsuri organizatorice;*
- *lucrări de natură contabilă.*

a) Măsurile de natură organizatorică se referă la:

- stabilirea elementelor care urmează a se inventaria;
- desemnarea comisiilor, respectiv a subcomisiilor de inventariere;

- crearea condițiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere;

- luarea de către comisia de inventariere a celor mai eficiente măsuri pentru efectuarea inventarierii în bune condițiuni.

Ca măsură organizatorică, de primă importanță, *numirea comisiilor* de inventariere se face de către conducătorul unității, prin *decizie scrisă.*

Comisia de inventariere trebuie să cuprindă cel puțin două persoane, din care una este preşedintele comisiei (responsabilul).

Cu ocazia inventarierii de mare amploare, se stabileşte o comisie centrală şi mai multe subcomisii de inventariere.

Din comisia de inventariere *nu pot face parte*: *gestionarii şi contabilii* care conduc evidența gestiunii respective.

Dintre *măsurile organizatorice ce vizează asigurarea condițiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere,* se menționează:

- participarea la inventariere a întregii comisii dar şi a gestionarului sau al înlocuitorului de drept al acestuia;

- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor inventariate;

- dotarea cu aparate şi instrumente pentru măsurare, cântărire, etc. inclusiv cu rechizitele necesare;

- dotarea comisiei cu sisteme de sigilare a spațiilor inventariate, inclusiv cu două rânduri de încuietori diferite;

- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii.

Atribuții importante înaintea începerii inventarierii propriu – zise, revin şi *comisiei de inventariere.* Aceasta va lua obligatoriu următoarele *măsuri:*

- închiderea şi sigilarea în prezența gestionarului, a spațiilor în care se găsesc bunurile gestionate de către acesta;

- identificarea tuturor locurilor de depozitare a valorilor materiale ce urmează a fi inventariate;

- verificarea modului de funcționare a aparatelor şi sistemelor de măsurare, respectiv cântărire;

- sistarea operațiilor de predare – primire a bunurilor pe timpul inventarierii, iar dacă nu este posibil, aceasta să se facă în prezența comisiei, făcându-se mențiunea pe documentul justificativ „primit” sau „eliberat” în timpul inventarierii;

- să bareze şi să semneze după ultima operație de intrare – ieşire, consemnată în documentele gestiunii (notă recepție, fişe de magazie, raport de gestiune, etc.)

- să solicite *o declarație scrisă* gestionarului, din care să rezulte următoarele:

  - dacă gestionează bunuri şi valori în alte locuri decât cele cunoscute de comisie;

- dacă deține bunuri aparținând terților, cu sau fără documente legale;

- dacă are cunoştința de existența unor plusuri sau minusuri în gestiune;

- dacă deține valori materiale pentru care nu s-au întocmit documente de recepție sau a expediat bunuri fără documente legale;

- dacă are documente de predare – primire neoperate în evidența gestiunii sau nepredate compartimentului de contabilitate, etc.

b) Lucrările premergătoare de natură contabilă se referă la înregistrarea la zi, a tuturor operațiilor economico – financiare, verificarea exactității înregistrărilor în conturi şi stabilirea soldurilor pentru conturile sintetice şi analitice, în vederea comparării acestora cu rezultatelor inventarierii.

Inventarierea propriu – zisă

Inventarierea propriu – zisă este operațiunea cea mai importantă în cadrul căreia *se realizează din punct de vedere practic*, operațiunea de constatare, consemnare în documente şi evaluare a elementelor de activ şi de pasiv.

În această etapă are loc stabilirea concretă, reală şi directă a existenței şi mărimii elementelor patrimoniale, prin: *cântărire, măsurare, cubare, numărare*, în funcție de natura elementelor supuse inventarierii.

Descrierea elementelor inventariate se face în cadrul *listelor de inventariere.* În cadrul acestora se consemnează: denumirea, felul, natura, codul, cantitatea, calitatea, prețul unitar şi valoarea elementelor inventariate.

Listele de inventar se întocmesc pe locuri de depozitare şi pe gestionari, pe categorii de bunuri inventariate, în mod distinct pentru bunurile corespunzătoare calitativ, față de cele deteriorate, neutilizabile sau fără desfacere asigurată.

De asemenea, se trec în liste separate, bunurile aparținând altor persoane, dar aflate în unitate cu ocazia inventarierii.

Listele de inventariere se semnează, filă cu filă, atât de către gestionar, cât şi de către comisia de inventariere.

Evaluarea elementelor inventariate se face la nivelul *valorii actuale*, denumită şi *valoare de inventar*.

În mod concret, evaluarea principalelor categorii de bunuri se face astfel:

- *activele imobilizate, stocurile şi celelalte bunuri corespunzătoare calitativ,* se evaluează la *valoarea de intrare,* prin care se înțelege: prețurile la care au fost înregistrate la intrarea în patrimoniu;

- *bunurile depreciate* se evaluează în funcție de *utilitatea* acestora şi prețul *pieței;*

Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile din contabilitate, iar în situația în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile de inventar;

- *creanțele şi datoriile* se evaluează la *valoarea nominală,* iar cele incerte, la valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată;

Listele de inventariere constituie documente de bază pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, altfel spus, a minusului, respectiv plusului de inventar.

Stabilirea rezultatelor inventarierii

Este *etapa* în cadrul căreia rezultatele operațiunii de inventariere propriu – zise, se centralizează, grupându-se pe categorii de elemente patrimoniale (mărfuri, obiecte de inventar, ambalaje, etc.), în vederea comparării cu situația scriptică evidențiată în contabilitate.

În funcție de *raportul dintre rezultatele inventarierii* şi cele stabilite prin documente contabile, pot rezulta două *situații distincte*, şi anume:

- *plus de inventar,* atunci când *stocurile faptice* determinate valoric prin inventariere sunt mai mari decât cele scriptice (din contabilitate) de asemenea valoric. Bunurile constatate ca plusuri în gestiune se vor evalua la *valoarea justă*;

- *minus de inventar,* atunci când stocurile faptice sunt mai mici decât stocurile scriptice, (exprimate valoric). Administratorii vor lua măsura imputării lipsurilor în gestiune la valoarea lor de înlocuire.

Valoarea de înlocuire reprezintă costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, şi va cuprinde: prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

La stabilirea valorii debitului, în cazul în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între costurile aceluiaşi bun material din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi getiune.

Rezultatele inventarierii sunt consemnate într-un *proces verbal* care trebuie să conțină obligatoriu următoarele:

- felul inventarierii;
- elementele inventariate;
- perioada inventariată;
- gestiunile inventariate;
- compensările efectuate;
- bunurile depreciate, depistate la inventariere;
- rezultatul inventarierii;
- concluzii şi propuneri făcute de comisia de inventariere.

După finalizarea operațiunii de inventariere, indiferent de rezultatele acesteia, se va solicita gestionarului o *declarație scrisă* din care să rezulte impresiile acestuia cu privire la modul de desfăşurare a inventarierii.

Vor fi exprimate de asemenea în declarație, punctele de vedere ale gestionarului cu privire la rezultatul inventarierii, cauzele care au condus la situația de fapt şi modalitatea de recuperare a eventualelor pagube (lipsuri în gestiune) atunci când este cazul.

Regularizarea diferențelor constatate la inventariere

Pentru a se asigura *concordanța între datele din contabilitate şi cele constatate la inventariere*, este necesar a se efectua înregistrările adecvate prin care să se pună de acord rezultatele inventarierii cu cele evidențiate în contabilitate. Se poate spune că prin această operațiune are loc regularizarea rezultatelor inventarierii , când datele din contabilitate (scriptice) sunt aduse prin înregistrări contabile adecvate, la nivelul rezultatelor determinate prin inventariere.

Lipsurile constatate cu ocazia inventarierii pot avea cauze *obiective* (spargeri, scăzăminte în limite normale, etc) sau cauze *subiective* datorate unor neglijențe sau sustrageri.

În primul caz se consideră că lipsurile sunt neimputabile, acestea înregistrându-se în contabilitate prin *afectarea cheltuielilor* perioadei de gestiune.

În cel de-al doilea caz, lipsurile se consideră imputabile şi ca atare trebuie *recuperate* de la cei vinovați.

Plusurile constatate la inventariere se înregistrează ca intrări în gestiunea unității, diminuându-se cu valoarea acestora cheltuielile de exploatare sau financiare ale unității patrimoniale.

Prin înregistrarea în contabilitate a plusurilor, respectiv a minusurilor la inventariere, se asigură corelația dintre datele consemnate în contabilitate şi realitatea constatată prin inventariere, ceea ce permite construcția unui *bilanț bazat pe principiul „imaginii fidele a poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii"*.

Datele consemnate în listele de inventariere şi procesul verbal de inventariere sunt centralizate şi grupate conform posturilor din bilanțul contabil, în cadrul documentului obligatoriu numit *„Registru inventar"*.

Înregistrarea diferențelor cantitative la inventariere

1) Plusuri cantitative:

a) *Imobilizări corporale* – se înregistrează ca o intrare de imobilizări şi o creştere a subvențiilor pentru investiții

---

213 „ Instalații tehnice, = 131 „Subvenții pentru investiții"
mj. de trans. animale şi plantații"

b) *Materii prime* – se înregistrează ca o intrare de natura materiilor prime şi o reducere a cheltuielilor aferente

---

301 „Materii prime” = 601 „Cheltuieli cu materiile prime”

---

c) *Mărfuri* – se înregistrează ca o intrare de mărfuri şi o reducere a cheltuielilor cu mărfurile şi respectiv o creştere a adaosului comercial aferent.

---

371 „Mărfuri” = %
607 „Cheltuieli cu mărfurile”
378 „Adaos comercial”

---

d) *Produse finite* – se înregistrează ca o creştere a stocurilor de produse finite, concomitent cu creşterea veniturilor potențiale (variația stocurilor)

---

345 „Produse finite” = 711 „Variația stocurilor”

---

e) *Plusul constatat* la casierie determină înregistrarea creşterii numerarului şi a veniturilor

---

531 „Casa” = 768 „Alte venituri financiare”

---

2) Lipsurile (minusurile) cantitative pot fi imputabile şi neimputabile

2.1. Lipsurile neimputabile se înregistrează ca o ieşire de utilități (bunuri), concomitent cu creşterea cheltuielilor exercițiului financiar.

a) Imobilizări corporale

- amortizate complet

---

281 „Amortizarea imob. corporale” = 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”

- amortizate parțial

%	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”
281 „Amortizarea imob. corporale” (cu valoarea amortizării)		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” (cu valoarea neamortizată)		

- neamortizate:

6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” (cu valoarea neamortizată)	=	213 „Instalații tehnice, mj. de transport, animale și plantații”

b) Materii prime

601 “Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime

c) Mărfuri

%	=	371 „Mărfuri”
607 „Cheltuieli cu mărfurile”		
378 „Adaos comercial”		

d) Produse finite

711 „Variația stocurilor”	=	345 „Produse finite”

2.2. Lipsurile imputabile se recuperează de la cei vinovați, imputarea se face la valoarea actuală (de înlocuire) existentă la data producerii sau constatării pagubei.

Ex: Înregistrarea lipsurilor imputabile la elementul materii prime:

- includerea pe cheltuieli a valorii contabile pentru scăderea din gestiune a stocurilor de materii prime (ca și în cazul 2.1.)

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”

- imputarea lipsurilor

428 „Alte datorii sau creanțe în legătură cu personalul”	=	%
		758 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA colectată”

Dacă persoanele sunt din afara întreprinderii se utilizează contul 461 „Debitori diverși”.

Întrebări de autocontrol:

2. Prezentați schema documentelor contabile.
3. Enumerați operațiile la care sunt supuse documentele justificative.
4. Ce conține dosarul de reconstituire a unui document justificativ ?
5. Teme de reflecție:
6. Exerciții, probleme, studii de caz pentru activitățile de seminar: Întocmirea unui document justificativ (de exemplu o factură de aprovizionare cu mărfuri de la furnizori) .
7. Care sunt principalele registre contabile şi care este rolul fiecăruia ?
8. Care este structura situațiilor financiare anuale şi ce informații oferă fiecare dintre aceste componente?
9. Ce este balanța de verificare şi care sunt funcțiile acesteia ?

Testul 4.1. de autoevaluare :

1. Documentele contabile cuprind: a) documentele justificative, registrele contabile şi situațiile financiare; b) documentele justificative, registrul de casă şi situațiile financiare; c) registrul jurnal, registrul inventar şi bilanțul.
2. După întocmire documentele justificative sunt supuse operației de: a) clasare; b) înregistrare; b) prelucrare.
3. Operația de prelucrare constă în: a) sortare pe operații omogene, verificare, înregistrare şi cumulare în documente centralizatoare; b) verificare, exprimare în etalon bănesc, cumulare şi clasare; c) sortare pe operații omogene, exprimare în etalon bănesc, cumulare în documente centralizatoare şi verificare.
4. Verificarea documentelor justificative poate fi: a) de formă, cifrică şi de fond; b) de formă, de conținut şi de fond; c) cifrică, de formă şi de conținut.
5. Din punct de vedere metodologic înregistrările în contabilitate se fac: a) cronologic şi manual; b) sistematic şi electronic; c) cronologic şi sistematic.
6. Principalele registre de contabilitate sunt: a) registrul de casă, registrul jurnal şi registrul inventar; b) registrul-jurnal, registrul cartea-mare şi registrul inventar; c) registrul numerelor de inventar, registrul jurnal şi registrul cartea-mare.
7. Asociațiile familiale şi persoanele fizice autorizate pot utiliza numai: a) registrul inventar; b) registrul cartea-mare; c) registrul-jurnal de încasări şi plăți.
8. În cadrul registrului jurnal documentele se înregistrează în mod: a) cronologic; b) sistematic; c) convenabil.
9. Registrul jurnal se prezintă sub formă de: a) foi volante; b) caiet; c) dosar.

10. În cadrul registrului cartea-mare înregistrările se fac în ordine: a) cronologică; b) sistematică; c) convenabilă.

Testul 4.2. de autoevaluare:

1. Arhivarea documentelor presupune: a) întocmirea documentelor in ordine cronologică; b) păstrarea documentelor o perioadă mai lungă de timp; c) trimiterea documentelor în depozitul întreprinderii.
2. Reconstituirea unui document se face în termen de: a) 1 an; b) 30 zile c) 24 ore.
3. Aranjarea documentelor în dosar în ordine cronologică şi strict determinată, în scopul de a asigura buna lor păstrare, poartă denumirea de: a) clasarea; b) încopciere; c) arhivare;
4. Verificarea documentelor poate fi: a) rapidă şi exactă; b)de formă, cifrică şi de fond; c) cifrică şi prin sondaj.
5. Prin cumularea mai multor documente justificative se obține: a) un ansamblu de documente; b) lista cu documentele respective; c) un document centralizator.
6. Registrul de casa este un document folosit pentru: a) evidenta facturilor primite; b) înregistrarea în contabilitate a ieşirilor de produse; c) evidența încasărilor şi a plăților.
7. Bilanțul contabil se întocmeşte: a) la sfârşitul anului; b) la sfârşitul fiecărei luni; c) la sfârşitul fiecărui trimestru.
8. Registrul cartea-mare se prezintă sub formă de: a) foi volante; b) caiet; c) dosar.
9. Registrul inventar se întocmeşte, de regulă, la finele: a) lunii; b) trimestrului; c) anului.
10. Situațiile financiare ale întreprinderii sunt compuse din: a) bilanț, contul de profit şi pierdere, notele la bilanț; b) bilanț, rezultatele inventarierii şi contul de profit şi pierdere; c) contul de profit şi pierdere, rezultatele financiare şi notele la bilanț.

CAPITOLUL 5.

BALANȚA DE VERIFICARE - procedeu de centralizare şi verificare a înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor

5.1. Definire, importanță şi funcțiile balanței de verificare a conturilor

În conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în anul 2005[48], agenții economici sunt obligați să întocmească cel puțin anual la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice *balanța de verificare a conturilor*.

Aceasta este reprezentată de un document cu o structură specifică, prin care se realizează *centralizarea şi verificarea* corectitudinii înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor.

Necesitatea balanței de verificare rezultă din rolul acesteia, respectiv de a generaliza, centraliza şi prezenta într-o formă grupată elementele patrimoniale.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei *liste* (tablou) ce cuprinde conturile din registrul Cartea mare, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mişcările (sau rulajele) intervenite într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile finale la data întocmirii ei.

Putem spune deci că *balanța de verificare* este procedeul de centralizare şi verificare a egalităților generate de dubla înregistrare, (atât structural cât şi global).

Ca procedeu specific metodei contabilității balanța de verificare îndeplineşte următoarele *funcții:*

Funcția de verificare presupune un control al exactității înregistrărilor consemnate în conturi. Se realizează pe baza respectării principiului dublei înregistrări, atât în cadrul conturilor sintetice cât şi a celor analitice. Prin această funcție, balanța de verificare asigură corelația dintre egalitățile generate de dubla înregistrare şi totalul rulajelor debitoare şi creditoare din registrul jurnal. De asemenea, se asigură concordanța dintre totalul sumelor finale debitoare şi totalul sumelor finale creditoare din registrul Cartea Mare şi dintre totalul sumelor finale

[48] M. Of. partea I, nr. 48/14.01.2005

debitoare şi totalul sumelor finale creditoare din balanţa de verificare, prin faptul că la începutul perioadei de gestiune, soldurile iniţiale ale conturilor se preiau din bilanţul precedent, iar acestea devin poziţii distincte în cadrul primei coloane (solduri iniţiale) ale balanţei de verificare.

Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi. Se realizează prin însumarea tuturor existenţelor şi mişcărilor intervenite într-o anumită perioadă de timp, atât în cadrul fiecărui element patrimonial cât şi pe ansamblul activităţii întreprinderii. Centralizarea informaţiilor obţinute din conturi se realizează atât pentru perioada curentă cât şi cumulat de la începutul exerciţiului. Prin gruparea şi centralizarea datelor se realizează o legătură de intercondiţionare între cont şi bilanţul contabil. Astfel, soldurile finale sunt preluate din fişele de cont în balanţa de verificare şi de aici în bilanţul contabil.

Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi bilanţ. Aşa cum s-a prezentat în capitolele precedente, contul furnizează informaţii detaliate, permanente asupra fiecărui mijloc economic, sursă sau proces economic iar bilanţul realizează o prezentare de ansamblu a activităţii întreprinderii la un moment dat. Legătura dintre cont şi bilanţ se realizează prin centralizarea şi verificarea exactităţii datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanţei de verificare. Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanţ reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi de pasiv preluate din balanţa de verificare şi apoi prelucrate şi grupate conform necesităţilor de întocmire a bilanţului.

Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi conturile analitice. Se realizează prin centralizarea care are loc la sfârşitul perioadei (lunii), prin însumarea datelor din conturile analitice care trebuie să concorde cu totalul fiecărui cont sintetic. Aceasta se întâmplă atunci când un cont sintetic cuprinde mai multe conturi analitice, totalul debitului şi totalul creditului contului sintetic obţinându-se prin însumarea conturilor analitice în care a fost dezvoltat contul sintetic. Realizarea acestei funcţii este posibilă prin întocmirea balanţei de verificare analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice.

Funcţia de grupare, analiză şi control a datelor contabile

Prin *gruparea* datelor obţinute din conturi, balanţa de verificare devine un instrument de analiză şi control a activităţii întreprinderii. Aceasta se realizează pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi şi pe clase de conturi.

Balanţa de verificare constituie un instrument indispensabil analizei curente a activităţii economico – financiare, de realizare a unui *control* asupra modului de gestionare a patrimoniului în cadrul perioadei de gestiune efective.

În concluzie, putem spune că *balanţa de verificare* reprezintă un procedeu de bază al metodei contabilităţii, prin care *se asigură*:

- gruparea, centralizarea şi verificarea exactităţii datelor furnizate de conturi;
- legătura dintre conturile sintetice şi conturile analitice;

- legătura dintre bilanțul inițial şi cont precum şi dintre cont şi bilanțul final;

- controlul periodic (lunar) al egalității dintre totalul rulajelor, respectiv al soldurilor, asigurând astfel premizele egalității bilanțiere dintre utilități (active) şi resurse (datorii şi capitaluri proprii).

5.2. Categorii de balanțe de verificare

Balanțele de verificare elaborate la nivelul unei întreprinderi pot fi clasificate în funcție de mai multe *criterii:*

1) După sfera de cuprindere a conturilor:

- *Balanțele de verificare sintetice,* care cuprind toate conturile sintetice de gradul I şi II, utilizate de un agent economic.

- *Balanțele de verificare analitice,* cuprind toate conturile analitice ale unui cont sintetic şi sunt întocmite înaintea balanțelor de verificare sintetice. Acestea asigură concordanța dintre elementele de detaliu ale unui cont şi contul sintetic în ansamblul său.

2) După forma de prezentare:

- Balanța de verificare sub formă tabelară;

- Balanța de verificare sub forma unui tablou (tabel) matricial (balanța şah).

Balanța de verificare şah se prezintă sub forma unui tablou (table sah) în cadrul căruia conturile se înscriu în aceeaşi ordine, atât pe verticală cât şi pe orizontală. În cadrul pătratelor care se formează din întretăierea liniilor cu coloanele, se înscriu sumele corespunzătoare conturilor evidențiate. În cadrul acestei forme de balanțe, egalitățile se obțin o singură dată, la întretăierea rândurilor şi coloanelor respective.

3) După egalitățile pe care le conțin. Există posibilitatea construcției următoarelor forme de balanțe de verificare:

a) Balanța de verificare cu o singură egalitate. Cuprinde o singură egalitate, respectiv între elementele unei singure coloane. Se poate prezenta sub două variante:

- balanța de sume, cuprinde egalitatea: $T\sum D = T\sum C$,

unde: $T\sum D = Si_d + R_d$
$T\sum C = Si_c + R_c$

- balanța soldurilor, cuprinde egalitatea: $TSf_d = TSf_c$

în care: $T\sum D$ – total sume debitoare;
$T\sum C$ – total sume creditoare;
Si_d – solduri inițiale debitoare;

Si_c – solduri inițiale creditoare;
R_d – rulaje debitoare;
R_c – rulaje creditoare;
TSf_d – total solduri finale debitoare;
TSf_c – total solduri finale creditoare.

b) Balanța de verificare cu două serii de egalitate. Este cunoscută sub denumirea de *balanța sumelor şi a soldurilor* şi este o combinație a celor două variante a balanței cu o singură egalitate.

Presupunem egalități între:

I. $T\sum D = T\sum C$
II. $TSf_d = TSf_c$

c) Balanța de verificare cu trei serii de egalități. Este construită pe criteriul separării soldurilor inițiale de rulaje. Cuprinde următoarele trei serii de egalități:

I. $Tsi_d = TSi_c$
II. $TR_d = TR_c$
III. $TSf_d = TSf_c$

d) Balanța de verificare cu patru serii de egalități. Poartă denumirea de „balanța de rulaje lunare cu sume precedente".

Egalitățile pe care le cuprinde o astfel de balanță sunt obținute din celelalte forme de balanțe, şi anume:

I. $Tsi_d = TSi_c$		I. $T\sum pD = T\sum pC$
II. $Trd = Trc$	sau	II. $TRcd = TRcc$
III. $T\sum D = T\sum C$		III. $T\sum D = T\sum C$
IV. $TSf_d = TSf_c$		IV. $TSf_d = TSf_c$

în care:
$T\sum pD$; $T\sum pC$ - sume din lunile precedente (debitoare, creditoare)
$TRcd$; $TRcc$ – rulaje curente (debitoare, creditoare)

Este cea mai importantă categorie de balanță, fiind obligatorie înaintea întocmirii bilanțului contabil.

e) Balanța de verificare cu cinci serii de egalități, se bazează pe principiul separării totalului sumelor din luna curentă de totalul sumelor din luna precedentă. Egalitățile care intervin în cazul unei astfel de balanțe sunt:

I. $TSi_d = TSi_c$	III. $TRd_{lc} = TRc_{lc}$
II. $TRc_d = TRC_c$	IV. $T\sum D = T\sum C$

V. $TSf_d = TSf_c$

unde:

TRc_d ; TRc_c – total rulaje cumulate (debitoare, creditoare)

TRd_{lc} ; TRc_{lc} – total rulaje curente (debitoare, creditoare)

f) Balanțele de verificare auxiliare. Se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârşitul perioadei în:

- balanțe de verificare pentru conturi monofuncționale;
- balanțe de verificare pentru conturi bifuncționale;

Balanțele de verificare pentru conturi monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în:

- balanțe de verificare pentru conturi cu un singur etalon de evidență (valoric): Furnizori, Clienți, etc.
- balanțe de verificare pentru conturi cu două etaloane de evidență (cantitativ şi valoric): Materii prime, Produse finite, Mărfuri, etc. (spre exemplificare prezentăm pentru contul 371 „Mărfuri”):

Balanța de verificare auxiliară a contului 371 „Mărfuri”

Denumirea conturilor analitice	**Etalon (cont)**	**Cantități**			**Total sume**		**Sold**
		Intrări	**Ieşiri**	**Stoc**	**D**	**C**	
TOTAL							
Cont sintetic 371 „Mărfuri”							

Balanțele de verificare auxiliare pentru conturile bifuncționale prezintă particularitatea ce rezultă din felul soldurilor conturilor analitice care pot avea unele sold debitor iar altele sold creditor. De aceea, totalul soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor analitice prin însumarea lor algebrică este egal şi de aceeaşi sumă cu soldul contului sintetic.

5.3. Întocmirea balanței de verificare a conturilor

Elaborarea balanței de verificare reprezintă o lucrare complexă, realizată la anumite intervale de timp, conform necesităților de informare impuse de situația în care se găseşte întreprinderea.

Construcția unei balanțe de verificare presupune parcurgerea următoarelor *etape:*

- *se trec* din bilanțul precedent (sau balanța precedentă) în conturile redeschise pentru anul curent, sumele corespunzătoare (soldurile finale) reprezentând pentru anul curent *soldurile inițiale* ale balanței anului curent;
- *se înregistrează* operațiile economico – financiare în ordine cronologică cu ajutorul *notelor de contabilitate*;
- *se transpun* datele din notele contabile în *registrul jurnal* (evidența cronologică) şi apoi în *fişele de cont* (evidența sistematică), deschise individual pentru fiecare element patrimonial (conturi sintetice);
- *se determină* în cadrul fiecărei fişe de cont: *totalul rulajelor debitoare,* respectiv *creditoare; totalul sumelor* debitoare, respectiv creditoare şi totalul *soldurilor finale* debitoare şi creditoare;
- se preiau din fişele de cont: soldurile inițiale; rulajele; total sume; soldurile finale după însumare pe coloane perechi.

şi se transpun în coloanele speciale ale balanței de verificare.

- *se adună* coloanele balanței de verificare, urmărindu-se egalitățile perechi dintre: Tsi_d şi Tsi_c; TR_d şi TR_c; $T\sum D$ şi $T\sum C$ şi TSf_d şi TSf_c.

5.4. Erori de înregistrare, identificabile cu ajutorul balanței de verificare a conturilor

Activitatea complexă pe care o presupune elaborarea balanței de verificare a conturilor, nu exclude apariția unor erori de înregistrare. Acestea pot fi împărțite în două *categorii:*

- erori care determină apariția unor *inegalități* între totalurile coloanelor perechi;
- erori care *nu influențează egalitățile* totalului coloanelor perechi.

a) *Inegalitățile între totalurile coloanelor balanței* de verificare se pot datora următoarelor tipuri de *erori*:

- *Erori de înregistrare în evidența sistematică.* Apar fie din omisiunea transcrierii unei sume din evidența cronologică sau din actul justificativ, în conturi; fie din transcrierea greşită a acestor sume.

O asemenea situație poate fi exemplificată astfel:

- suma a fost trecută în debit, dar omisă în creditul contului respectiv, sau invers;

- scrierea incompletă a unei sume sau cu cifre inversate;

- scrierea altor sume în unul din conturile şi a sumei corecte în contul corespondent.

Asemenea erori se identifică prin confruntarea tuturor înregistrărilor cronologice (registrul jurnal), cu cele din evidența sistematică (fişe de cont), şi dacă este cazul, confruntarea cu documentele justificative sau primare.

- *Erori de pregătire a conturilor.* Pot apare din însumarea greşită a rulajelor sau determinarea greşită a soldurilor. Aceste erori se corectează prin refacerea tuturor calculelor în cadrul fişelor de cont.

- *Erori de întocmire a balanței conturilor.* Intervin ca urmare a unor greşeli la însumarea coloanelor, la preluarea rulajelor sau a soldurilor din fişele de cont. Identificarea acestora se face prin punctaj, iar dacă este nevoie, prin refacerea tuturor calculelor.

b) Erori care *nu influențează egalitățile* între totalul coloanelor perechi, sunt:

- E*rori de înregistrare în registrul jurnal.* Cauzate de:

- inversarea unei formule contabile;
- înregistrarea unei operații de mai multe ori;
- folosirea greşită a conturilor corespondente.

În astfel de cazuri sumele înregistrate în debit, respectiv credit neinfluențând egalitățile balanței.

- *Erori de imputare.* Sunt generate de transcrierea greşită a sumelor din evidența cronologică, într-un alt cont decât cel din nota contabilă (articolul contabil).

- *Erori de compensație.* Apar ca urmare a trecerii greşite a sumelor din documentele justificative sau din registrul jurnal în conturi, trecându-se o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi, şi o sumă în minus, de egală valoare cu suma în plus, în aceeaşi parte a unui cont, sau a mai multor conturi, astfel încât sumele în plus se compensează cu cele în minus.

- *Omisiuni de înregistrare.* Constau în neînregistrarea unor operațiuni în evidența cronologică, şi nici în cea sistematică, ceea ce conduce la neinfluențarea rulajelor şi nici a soldurilor.

Aceste erori pot fi identificate prin apariția de solduri necorespunzătoare la unele conturi; descoperirea documentelor neînregistrate sau a unor reclamații din partea furnizorilor sau clienților, etc.

Erorile din evidența cronologică, note de contabilitate sau registrul jurnal se corectează prin formule contabile de stornare, iar cele din evidența sistematică, prin corectarea sumelor greşite, respectiv prin anularea acestora şi înscrierea sumei corecte în cadrul documentelor justificative.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce este balanța de verificare ?
2. Care sunt funcțiile balanței de verificare ?
3. Explicați funcția de verificare a balanței.
4. Care sunt felurile balanțelor de verificare a conturilor ?
5. Care sunt principalele forme ale balanțelor de verificare ?
6. Care sunt egalitățile din cadrul fiecărei forme de balanță ?
7. Cum se calculează soldul final în cazul balanțelor cu patru şi cu cinci serii de egalități?
8. Care sunt principalele etape ale întocmirii balanței de verificare?
9. Care sunt principalele erori ce pot să apară la întocmirea balanței de verificare?
10. Cum se corectează fiecare tip de eroare?

Testul 5.1. de autoevaluare:

1. Centralizarea datelor înregistrate în conturi şi verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate realizează cu ajutorul: a) conturilor; b) balanței de verificare; c) bilanțului.
2. Însumarea tuturor modificărilor intervenite într-o anumită perioadă, atât în cadrul fiecărui element patrimonial în parte, cât şi pe ansamblul întreprinderii, prin însumarea rulajelor tuturor conturilor se realizează prin funcția de : a) verificare; b) centralizare; c) registru contabil.
3. Tabloul întregului sistem de conturi, în cadrul căruia se verifică egalitățile generate de dubla înregistrare, atât structural cât şi global poartă denumirea de: a) bilanț; b) cont; c) balanța de verificare.
4. Soldurilor inițiale din balanța de verificare sunt egale dacă: a) $\Sigma Sid = \Sigma Sic$; b) $\Sigma Rd = \Sigma Rc$; c) $\Sigma Td = \Sigma Tc$
5. Balanța de verificare este un document care se întocmeşte: a) 1 pe an; b) 2 pe an; c) 1 pe lună.
6. Balanțele care cuprind toate conturile sintetice, iar în unele cazuri şi unele conturi analitice se numesc: a) balanțe analitice; b) balanțe generale; c) balanțe lunare.
7. Balanța care cuprinde o singură egalitate, între totalul sumelor debitoare (Td) şi totalul sumelor creditoare (Tc) se numeşte balanța conturilor: a) cu o singură serie de egalități; b) cu două serii de egalități; c) cu trei serii de egalități.
8. Balanța conturilor cu trei serii de egalități cuprinde următoarele trei serii: a)$\Sigma Sid = \Sigma Sic$; $\Sigma Rd = \Sigma Rc$; $\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$ b) Td=Tc; Sfd=Sfc; Rd=Rc; c) $\Sigma Sid = \Sigma sic$; $\Sigma Rd = \Sigma Rc$.
9. Balanța conturilor cu o singură egalitate mai este denumită şi : a) balanța sintetică; b) balanța contabilă; c) balanța analitică.

10. Soldurile finale în balanță se: a) copiază din balanța luni precedente; b) copiază din conturile luni precedente; c) se calculează în funcție de sumele înscrise în balanță.

Testul 5.2. de autoevaluare:

1. Balanța de verificare analitică cuprinde totalitatea: a) conturilor de activ; b) conturilor de pasiv; c) conturilor analitice de activ şi pasiv.
2. Contul 5121 „conturi la bănci în lei" în Balanța de verificare va prezenta sold final: a) debitor; b) creditor; c) de pasiv.
3. Un cont dacă nu are înregistrări (mişcări) în cadrul unui an trebuie trecut în balanța de verificare: a) da; b) nu.
4. Soldurile inițiale din balanța de la începutul anului sunt preluate din: a) contul anului precedent; b) balanța luni ianuarie a anului precedent; c) din bilanțul final.
5. Balanța de verificare este: a) un dosar cu mai multe file; b) un act neoficial al întreprinderii prezentat sub forma unei balanțe cu talere; c) un document scris sub forma unui tabel.
6. În cazul balanței cu patru serii de egalități soldul final debitor al conturilor de activ se calculează cu relația: a) Sfd = Sd + Rd – Rc; b) Sfd = Tc – Td; c) Sfd = Sc – Sd.
7. În cazul balanței cu patru serii de egalități soldul final creditor al conturilor de pasiv se calculează cu relația: a) Sfc = Sd + Rd – Rc; b) Sfc = Td – Tc; c) Sfc = Sc + Rc – Rd.
8. În cazul balanței cu cinci serii de egalități soldul final debitor al conturilor de activ se calculează cu relația: a) Sfd = (Sid + Rdf) – Rcf; b) Sfd = Tc – Td + Sid c) Sfd = Sc – Sd +Sid.
9. În cazul balanței cu cinci serii de egalități soldul final creditor al conturilor de pasiv se calculează cu relația: a) Sfc = (Sid + Rdf) – Rcf; b) Sfc = Tc – Td + Sid c) Sfc = (Sic + Rcf) – Rdf.
10. În cazul unei balanțe cu cinci serii de egalități, total rulaje cumulate debitoare la finele lunii se calculează cu relația: a) Rcdf = Rcc + Rd; b) Rcdf = Sid + Rcd + Rd; c) Rcdf = Sid + Rc + Rcd.

Testul 5.3. de autoevaluare:

1. Balanța de verificare se întocmeşte: a) lunar; b) ori de câte ori este necesar; c) lunar şi ori de câte ori este necesar.
2. Scrierea sumei corecte deasupra sumei greşite determină o corecție în: a) conturi; b) formule contabile; c) evidenta sistematică;
3. Rulajele curente în balanța de verificare se preiau din: a) conturi; b) balanța anterioară; c) bilanț;
4. Soldurile inițiale şi rulajele cumulate până la finele lunii precedente se pot prelua din: a) conturi; b) balanța anterioară; c) bilanț;
5. Însumarea greşită a rulajelor şi a soldurilor în conturi reprezintă erori de: a) formă a conturilor; b) fond a conturilor; c) pregătire a conturilor;
6. Soldurile finale se calculează direct din datele înscrise: a) în balanță; b) în cont; c) în bilanț.
7. Omisiunea sau transcrierea greşită a sumelor din registrul-jurnal (evidența cronologică) în conturi (evidența sistematică) sau din documentul justificativ în registrul-jurnal reprezintă erori: a) de înregistrare în evidența sistematică; b) de redare în evidența sistematică; c) ortografie.
8. A trece o sumă în plus în debitul sau creditul unui cont, şi o altă sumă în minus, de aceeaşi valoare şi în aceeaşi parte a altui cont, determină o eroare de: a) de imputare; b) de întocmire; c) de compensare.
9. Erorile din evidența cronologică se corectează numai prin: a) formule contabile duble; b) formule contabile de stornare; c) formule contabile neînregistrate.
10. Calcularea rulajelor debitoare şi creditoare, totalizarea sumelor debitoare şi creditoare de la finele lunii şi stabilirea soldurilor finale reprezintă etapa de: a) calculare; b) pregătire a conturilor; c) pregătire a documentelor.

CAPITOLUL **6.**

CONTABILITATEA CONSTITUIRII UNEI ÎNTRTEPRINDERI

6.1. Modalităţi de constituire a unei întreprinderi

Contabilitatea este organizată în cadrul fiecărei unităţi patrimoniale care are calitatea de comerciant.

Întreprinderea este un instrument complex care poate fi studiat din mai multe puncte de vedere astfel:

- ✓ Din punct de vedere **juridic** întreprinderea este purtătoare de drepturi pe care le dobândeşte din momentul în care este constituită, precum şi de obligaţii;
- ✓ Din punct de vedere **economic** întreprinderea este deţinătoarea unui capital pe care îl investeşte în vederea obţinerii de profit;
- ✓ Din punct de vedere **socio-uman** întreprinderea foloseşte resurse umane în vederea obţinerii produsului finit.

Potrivit Legii nr. 31/1991 privind societăţile comerciale, pot fi înfiinţate mai multe tipuri de societăţi comerciale, şi anume:

- Societate în nume colectiv (SNC);
- Societate în comandită simplă (SCS);
- Societate pe acţiuni (SA);
- Societate în comandită pe acţiuni (SCA);
- Societate cu răspundere limitată (SRL).

Orice întreprindere pentru a se putea înfiinţa trebuie să-şi constituie capitalul social. Capitalul reprezintă o categorie economică sub formă de numerar, echivalente de numerar sau bunuri destinate activităţii economice din care se obţin alte bunuri şi servicii, ce urmează a fi valorificate în vederea obţinerii de profit.

Din punct de vedere al structurii capitalurile sunt formate din patru componente: capital propriu, capital împrumutat, subvenţii pentru investiţii şi Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Mărimea capitalului social se stabileşte ţinând cont de o serie de factori, şi anume:

- tipul de unitate patrimonială ;
- forma de organizare ;
- căile de constituire a capitalului.

Pentru constituirea unei societăți comerciale trebuie să se întocmească următoarele documente:

- **codul unic de înregistrare** la Registrul comerțului, reprezintă documentul ce atestă înființarea întreprinderii şi existența sa ca persoană juridică;
- **Actul constitutiv** (statutul, contractul de societate) prin care se stabileşte modul de organizare şi funcționare a întreprinderii;
- **Sentința de autorizare**, emisă de instanța judecătorească;
- **Codul fiscal.**

6.2. Conținutul capitalurilor proprii

Din punct de vedere fianciar Capitalul propriu este definit ca reprezentând dreptul acționariilor sau asociaților (interesul rezidual) în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor (OMFP nr.94 din 2001). Deci, el reprezintă sumele nedatorate la încheierea exercițiului financiar sub forma resurselor proprii ale întreprinderii, destinate finanțării durabile şi care redă dimensiunea „gradului de sănătate” a întreprinderii.

Capitalul propriu reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociaților, fiind o componentă a pasivului bilanțului şi se compune din: aporturile de capital (capital social), primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale deținute de asociați sau acționari, respectiv cu valoarea aportului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate şi profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia.

Primele de capital reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune, pe de o parte şi, respectiv valoarea bunurilor primite ca aport şi valoarea acțiunilor şi părților sociale, pe de altă parte. Primele pot fi: de emisiune, de aport, de conversie a obligațiunilor în acțiuni, de fuziune.

Rezervele din reevaluare exprimă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale supuse reevaluării în condițiile legii. Rezervele din reevaluare se transferă la rezerve sau capital social, potrivit legii.

Rezervele sunt de trei categorii:

- rezerve legale;
- rezerve pentru acțiuni proprii;
- rezerve statutare;
- alte rezerve.

Rezervele legale se constituie la sfârşit de an din profitul brut al întreprinderii, în cotele şi limitele prevăzute de lege (de până la 5% dar nu mai mult de 20% din capital).

Rezervele pentru acțiuni proprii se constituie din profitul net pentru crearea rezervei aferente acțiunilor proprii dobândite inclusiv cele aflate în portofoliu. (valoarea nu poate depăşi 10 % din capitalul social vărsat).

Rezervele statutare se constituie anual din profitul net al întreprinderii, conform prevederilor din statutul acesteia.

Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru: acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau alte scopuri, potrivit Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor.

6.3. Contabilitatea analitică şi sintetică a capitalului propriu

Contabilitatea capitalului propriu se ține în mod distinct pe fiecare formă a acestuia: capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului.

Capitalul social al întreprinderii îmbracă două forme: subscris nevărsat şi subscris vărsat. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, capitalul subscris nevărsat, pe baza actelor de constituire a întreprinderii, iar capitalul subscris vărsat, pe baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital (chitanțe, procese-verbale de preluare a aportului în natură etc.)

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați şi se evidențiază numărul şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise şi vărsate. Valoarea nominală a unei acțiuni (Vna) sau părți sociale (Vnp) se determină astfel:

$$Vna = \frac{\text{Capitalul social}}{\text{Nr. de acțiuni emise}} \quad (\text{lei / acțiune}) \qquad (2.1)$$

$$Vnp = \frac{\text{Capitalul social}}{\text{Nr. părților sociale}} \quad (\text{lei / parte socială}) \qquad (2.2)$$

Contabilitatea sintetică a capitalurilor se ține cu ajutorul conturilor din grupele: *10 "Capital şi rezerve"* (101 "Capital social", 104 "Prime legate de

capital” , 105 “Rezerve din reevaluare”, 106 “Rezerve”); *11 „Rezultatul reportat”* (117 „Rezultatul Reportat”); *12 „Rezultatul exercițiului”* (121 „Profit şi pierderi”); *13 „Subvenții pentru investiții”* (131 „Subvenții pentru investiții”) şi *15 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli* (151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli”).

În continuare se va prezenta pe scurt funcționarea conturilor mai uzuale din cadrul conturilor de capitaluri.

Contul 101 “Capital social”, ține evidența capitalului subscris de acționari sau asociați precum si vărsarea acestuia de către asociați şi acționari. Acest cont se desfăşoară pe două conturi analitice de gradul doi: 1011 “Capital subscris nevărsat “ şi 1012 “Capital subscris vărsat”.

Contul 1011“Capital subscris nevărsat“, ține evidența capitalului subscris şi nevărsat de către asociați şi acționari. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea capitalului subscris şi nevărsat de acționari, prin debitul contului 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”.

Se debitează cu valoarea capitalului vărsat de asociați sau acționari, prin creditul contului 1012 “Capital subscris vărsat”.

Soldul contului este creditor şi ne arată valoarea capitalului subscris şi nevărsat. În momentul când întreg capitalul a fost vărsat acest cont se soldează. Ca regulă, totdeauna soldul creditor al acestui cont este egal cu soldul debitor al contului 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”.

Contul 1012 “Capital subscris vărsat”, ține evidența capitalului subscris vărsat de către asociați şi acționari. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea capitalului vărsat de asociați sau acționari prin debitul contului 1011 “Capital subscris nevărsat “.

Se debitează cu valoarea capitalului social retras de asociați sau acționari prin creditul contului 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”.

Soldul contului este creditor şi ne arată valoarea capitalului subscris şi vărsat de către asociați şi acționari.

Contul 104 “Prime legate de capital”

Întreprinderile de comerț şi turism pentru oglindirea în contabilitate a primelor legate de capital pot utiliza contul **104** “Prime legate de capital” care se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II **1041** “Prime de emisiune ”; **1042** “ Prime de fuziune”; **1043** „ Prime de aport” şi **1044** „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni „. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiuni de acțiuni sau a aportului adus de asociați sau acționari prin debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” .

Se debitează cu valoarea primelor de capital încorporate în capital sau la rezerve prin creditul conturilor 1012 „ Capital subscris vărsat”, respectiv 106 „rezerve”.

Soldul creditor reprezintă valoarea primelor legate de capital neîncorporate la capital sau la rezerve.

Contul 105 “Rezerve din reevaluare”, ține evidența diferențelor dintre valoarea actuală (reevaluată) şi valoarea de intrare a imobilizărilor corporale (plusul şi minusul de valoare) şi a altor reevaluări efectuate potrivit legii. Este un cont de *pasiv*. Conform “Reglementărilor contabile armonizate” acest cont se denumeşte **“Rezerve din reevaluare”** şi se defalcă pe trei subconturi, şi anume: *1051 “Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a provizionului la inflație”, 1052 “Rezerve din reevaluare aferente exercițiului în curs”* şi *1058 “Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative”*.)

Se creditează cu valoarea diferențelor rezultate din reevaluare imobilizărilor corporale prin debitul conturilor de imobilizări (211,212,213,214).

Se debitează cu diferențele în minus rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale prin creditul conturilor de imobilizări corporale (211,212,213,214), precum şi cu sumele transferate la rezerve (106)

Soldul creditor reprezintă valoarea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” este un cont de activ şi evidențiază decontările cu asociații sau acționarii privind capitalul.

Se debitează cu valoarea capitalului subscris de acționari sau asociați în natură sau în numerar (creanța întreprinderii față de aceştia) prin creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat”. De asemenea se mai debitează şi cu valoarea aportului la capitalul social restituit ca urmare a retragerii asociaților prin creditul conturilor: 5121 „ Conturi la bănci în lei”, 5311 „ Casa în lei” (aportul în numerar) respectiv: 211 „Terenuri”, 213 „Instalații tehnice , mijloace de transport, animale şi plantațiii”, 214”Mobilier, aparatură birotică şi echipament de protecție”, 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”, 371 „Mărfuri” (aport în natură).

Se creditează cu aportul depus efectiv, în natură prin debitul conturilor: 211 „Terenuri”, 213 „Instalații tehnice , mijloace de transport, animale şi plantațiii”, 214”Mobilier, aparatură birotică şi echipament de protecție”, 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”, 371 „Mărfuri” şi în numerar prin debitul conturilor: 5121 „ Conturi la bănci în lei”, 5311 „ Casa în lei”. Se mai creditează cu reducerea capitalului ca urmare a retragerii aportului prin debitul contului 1012 „Capital subscris vărsat”.

Soldul debitor reprezintă aportul la capitalul subscris şi nevărsat.

Contul 106 “Rezerve”, ține evidența rezervelor constituite conform limitelor prevăzute de lege şi de statut. Este un cont de *pasiv* care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II : *1061 “Rezerve legale”, 1062 “Rezerve pentru acțiuni proprii”, 1063 “Rezerve statuare sau contractuale”* şi *1068 “Alte rezerve”*.)

Se creditează cu valoarea rezervelor constituite din diverse surse prin debitul conturilor: 129 „Repartizarea profitului”, 117 „Rezultatul reportat”.

Se debitează cu valoarea rezervelor folosite, utilizate în diverse scopuri prin creditul conturilor : 1012 „Capital subscris vărsat”, 117 „Rezultatul reportat”.

Soldul creditor reprezintă valoarea rezervelor constituite şi neutilizate.

Contul 117 “Rezultatul reportat”, ține evidența profitului sau a pierderilor din exercițiile financiare anterioare care nu au fost utilizate, respectiv acoperite, şi care urmează a fi utilizate în exercițiul curent. Este un cont *bifuncțional.*

Se debitează cu valoarea pierderilor realizate în exercițiile curente reportate pentru exercițiile viitoare, cu profitul net realizat în exercițiile precedente şi destinat creşterii capitalului social şi a rezervelor, sau pentru acordarea de dividende acționarilor, prin creditul conturilor: 1012 „Capital subscris vărsat”, 106 „Rezerve”, 457 „Dividende de plată”, 121 „Profit şi pierderi”.

Se creditează cu acoperirea pierderilor pe seama rezervelor, a profitului din exercițiul curent sau a micşorării capitalului social, prin debitul conturilor: 129 „Repartizarea profitului”, 106 „Rezerve”, 1012 „Capital subscris vărsat”, 121 „Profit şi pierderi”.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar *soldul creditor* reprezintă profitul nerepartizat.

Principalele operații legate de capitalul propriu pot fi grupate astfel:

a) operații referitoare la subscrierea, mărirea şi reducerea capitalului social

- *subscrierea capitalului social*

456 “Decontări cu asociații privind capitalul = **1011**“Capital subscris nevărsat”

- *vărsarea (depunerea) capitalului social subscris*

% = **456** “Decontări cu asociații privind capitalul”
211 “Terenuri şi amenajări la terenuri”
212 “Construcții”
213 „Instalații, mijloace de transport...”
5121 “Conturi la bănci în lei”
5124 ”Conturi la bănci în valută”
etc.

- *concomitent se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (pe baza notei contabile)*

1011“Capital subscris nevărsat” = **1012** “Capital subscris vărsat”

- mărirea capitalului social pe seama profitului din anul curent, a profitului din anii precedenți sau prin încorporarea rezervelor

%	=	**1012** “Capital subscris vărsat”
129 “Repartizarea profitului”		
117 “Rezultatul reportat”		
106 “Rezerve”		

- micşorarea capitalului social cu reducerea capitalului social, cu pierderea realizată în exercițiul curent, în exercițiile anterioare sau prin retragerea unui asociat

1012 “Capital subscris vărsat	=	%
		121 “Profit şi pierdere”
		117 “Rezultatul reportat”
		456 “Decontări cu asociații privind capitalul”

b) operații referitoare la înregistrarea şi încorporarea primelor legate de capital:

– înregistrarea primelor de emisiune (când valoarea de emisiune a acțiunilor este mai mare decât valoarea lor nominală)

456 “Decontări cu asociații privind capitalul	=	**%**
		1011“Capital subscris nevărsat”
		1041 “Prime de emisiune”

- înregistrarea primelor de fuziune

456 “Decontări cu asociații privind capitalul” = **1042** “Prime de fuziune”

- înregistrare primelor de aport

456 “Decontări cu asociații privind capitalul” = **1043** “Prime de aport ”

– încorporarea primelor la capitalul social sau la rezerve

104 “Prime legate de capital”	=	%
		1012 “Capital subscris vărsat”

1068 "Alte rezerve"

c) operații referitoare la înregistrarea şi încorporarea rezervelor din reevaluare:

– *înregistrarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe şi a titlurilor de participare*

% = **105** "Rezerve din reevaluare"
211 "Terenuri şi amenajări la terenuri"
212 "Construcții"
213 „Instalații, mijloace de transport..."
214 „Mobilier aparatură birotică şi alte imobilizări corporale"

– *transferul rezervelor din reevaluare la rezerve*

105 "Rezerve din reevaluare" = **1068** "Alte rezerve".

d) operații referitoare la constituirea şi utilizarea rezervelor*:*

–constituirea rezervelor din profitul realizat în exercițiul curent şi în exercițiile precedente, din primele de emisiune şi din rezervele din reevaluare

% = **106** "Rezerve"
129 "Repartizarea profitului"
117 "Rezultatul reportat"
1041 "Prime de emisiune"
105 "Rezerve din reevaluare"

- *micşorarea rezervelor ca urmarea a încorporării în capitalul social, acoperirii pierderii realizate în exercițiul precedent şi a pierderii reportată din exercițiile precedente*

106 "Rezerve" = %
1012 "Capital subscris vărsat"
117 "Rezultatul reportat"

Întrebări de autocontrol:

1. De câte tipuri pot fi societățile comerciale?
2. Ce documente trebuie întocmite pentru constituirea unei societăți comerciale ?
3. Din ce este compus capitalul propriu ? Dar capitalul social?
4. Ce sunt Rezervele şi de câte tipuri pot fi?
5. Cum este organizată contabilitatea analitică a capitalurilor ? Dar cea sintetică?
6. Ce fel de conturi sunt conturile de capitaluri?

Testul 6.1. de autoevaluare:

1. Din punct de vedere al structurii capitalurile sunt formate din patru componente: a) capital propriu, capital împrumutat, subvenții pentru investiții şi Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; b) capital social, imobilizări corporale, investiții; c) subvenții pentru investiții şi Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; d) capital social.
2. Capitalul propriu reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociaților, fiind o componentă a: a) activului bilanțului; b) pasivului bilanțului; c) activului şi pasivului.
3. Capitalul social este egal cu: a) valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale deținute de asociați sau acționari, b) valoarea aportului în natură sau în numerar, c) valoarea rezervelor încorporate şi profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia, d) valoarea împrumuturilor primite de la asociați, e) a+b+c.
4. Rezervele legale se constituie la: a) începutul exercițiului financiar, b) sfârşit de an din profitul brut al întreprinderii, în cotele şi limitele prevăzute de lege, c) la sfârşitul lunii în care s-a realizat profit.
5. Rezervele statutare se constituie anual din profitul net al întreprinderii, conform prevederilor din: a) contractul de vânzare cumpărare de acțiuni, b) statutul societății, c) contractul de schimb de părți sociale.
6. Prin formula contabilă **456** = **1011** are loc: a) depunerea capitalului social; b) subscrierea capitalului social; c) înregistrarea asociaților şi a acționarilor.
7. Majorarea capitalului social prin încorporarea de alte rezerve se realizează prin formula: a) 1068=1012; b) 1012=1068 ; c) 5311= 1012; d) 129=1012.
8. Micşorarea capitalului social cu reducerea capitalului social, cu pierderea realizată în exercițiul curent se realizează cu formula: a) 1012=121; b) 121=1012; c) 1012=5121; d) 1012=1068.

9. Utilizarea primei de emisiune pentru constituirea altor rezerve se realizează prin formula: a) 1041=1012; b) 1041=1068; c) 456=1041; d) 1068=1041.

10. Înregistrarea rezervelor din reevaluarea construcțiilor se face potrivit formulei: a) 211=105; b) 214= 105 ; c) 212=105 ; d)105=1068.

11. Retragerea unuia dintre asociați presupune efectuarea următoarei formule contabile: a) 456=1012; b)1011=1012; c) 1012=1011; d) 1012=456.

CAPITOLUL **7.**

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

7.1. Conținutul, recunoaşterea şi clasificarea activelor imobilizate

Activele reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Activele sunt recunoscute în bilanțul întreprinderii dacă sunt îndeplinite două criterii cumulativ:

- este posibilă generarea de beneficii economice viitoare aferente acestora exercitându-se şi un control asupra lor;
- costul poate fi determinat în mod credibil.

Activele întreprinderii se împart în două categorii:

- active curente care se caracterizează prin:
  - se aşteaptă să fie realizate sau sunt deținute pentru vânzarea sau consumul, în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii;
  - sunt deținute în principal în scopul comercializării sau pe termen scurt şi se aşteaptă să fie realizate în termen de un an de la data bilanțului;
  - reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.
- active imobilizate sunt activele unei întreprinderi care sunt utilizate pentru producerea de alte bunuri şi servicii pe o perioadă îndelungată (mai mare de 1 an) în activitatea acesteia;

Activele imobilizate reprezintă bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii şi care nu se consumă la prima utilizare, iar valoarea lor se recuperează eşalonat prin includerea în cheltuielile mai multor perioade contabile în funcție de durata de viață utilă. Contabilitatea imobilizărilor se ține pe următoarele categorii:

- *Imobilizări necorporale;*
- *Imobilizări corporale;*
- *Imobilizări financiare.*

În cadrul întreprinderilor de comerț şi turism considerăm că cele mai uzuale forme ale activelor imobilizate sunt următoarele:

- Imobilizări necorporale:
  - cheltuieli de constituire;
  - mărci de comerț;
  - fond comercial;
  - alte imobilizări necorporale(programe informatice).
- Imobilizări corporale:
  - terenuri;
  - construcții;
  - instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații;
  - mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție şi alte active corporale;
  - imobilizări corporale în curs de execuție.

Cheltuielile de constituire reprezintă cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum ar fi:

- taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni;
- cheltuieli de prospectare a pieței şi de publicitate;
- alte cheltuieli legate de înființarea şi dezvoltarea activității întreprinderii.

Cheltuielile de această natură se amortizează pe o perioadă de cel mult 5 ani.

Mărcile de comerț reprezintă drepturi de proprietate industrială aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport, de utilitate, cost de achiziție sau de producție, după caz.

Aceste active se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către întreprinderea deținătoare.

Fondul comercial reprezintă partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menținerea sau la dezvoltarea potențialului întreprinderii, cum sunt:

- clientela;
- vadul comercial;
- debuşeele;
- reputația;
- alte elemente necorporale.

Se determină ca diferență între costul de achiziție, a fondului de comerț şi valoarea justă la data tranzacției a elementelor de activ nete achiziționate de către o întreprindere.

Amortizarea fondului comercial se face într-o perioadă de până la 20 ani, fără însă a depăşi durata de viață utilă.

Alte imobilizări necorporale cuprind programele informatice create de întreprindere sau achiziționate de la terți pentru necesitățile de utilizare proprii,

precum şi alte imobilizări necorporale. Valoarea programelor informatice se amortizează pe durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi cinci ani.

7.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Evidența acestor imobilizări se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 20 "Imobilizări necorporale"**, din care fac parte conturile: 201 "Cheltuieli de constituire", 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare", 207 "Fond comercial" şi 208 "Alte imobilizări necorporale". Toate aceste conturi sunt conturi de *activ*.

Contul 201 ”Cheltuieli de constituire” ține evidența cheltuielilor de constituire.

Se debitează cu valoarea cheltuielilor efectuate la înființarea societății, prin creditarea conturilor care arată modalitățile de plată a acestora 5121 „Conturi la bănci în lei", 5311 „Casa în lei" când plata se face imediat sau 404 „Furnizori de imobilizări" şi 462 „Creditori diverşi" când plata se face ulterior.

Se creditează cu valoarea cheltuielilor de constituire amortizate integral, scoase din evidența întreprinderii, prin debitul contului 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"..

Soldul debitor al contului reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" ține evidența acestor imobilizări.

Se debitează cu concesiunile, mărcile comerciale, licențele şi alte drepturi şi valori similare intrate în întreprindere, prin aport, obținute din producție proprie, achiziționate sau preluate în concesiune conform contractelor încheiate prin creditul conturilor: 456 „Decontări cu asociații privind capitalul", 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale", 404 „Furnizori de imobilizări" şi 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate".

Se creditează cu valoarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale, etc, scoase din gestiune după amortizarea lor completă, vânzare (cesiune) sau retragere de acționari prin debitul conturilor: 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare", 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital" şi 456 „decontări cu asociații privind capitalul".

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea acestor bunuri existente în întreprindere.

Contul 207 "Fond comercial", ține evidența fondului comercial.

Se debitează cu valoarea fondului comercial achiziționat prin creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări" .

Se creditează cu valoarea fondului comercial amortizat integral prin debitul contului 2807 „Amortizarea fondului comercial" şi cu valoarea fondului comercial

cedat prin debitul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”.

Soldul debitor al contului reflectă valoarea fondului comercial existent.

Contul 208 “Alte imobilizări necorporale” ține evidența programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale.

Se debitează cu valoarea altor imobilizări necorporale achiziționate de la furnizori sau aduse ca aport la capital de către unul dintre asociaţi sau acționari prin creditul conturilor: 404 „Furnizori de imobilizări”, respectiv 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”.

Se creditează cu valoarea altor imobilizări necorporale scoase din gestiune, complet amortizate, cedate (vândute) sau retrase de acționari prin debitul conturilor 2808 “Amortizarea altor imobilizări necorporale”, 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi late operații de capital” şi 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”.

Soldul debitor al contului reflectă valoarea programelor informatice existente.

Pentru înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea se foloseşte **contul 280 “Amortizarea imobilizărilor necorporale”**, cont de pasiv, care se dezvoltă pe subconturi astfel: **2801** “Amortizarea cheltuielilor de constituire”, **2803** “Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”, **2805** “Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare”, **2807** “Amortizarea fondului comercial”, **2808** “Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

Se creditează la sfârşitul lunii cu valoarea amortizării inclusă pe cheltuieli, prin debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”.

Se debitează cu valoarea imobilizărilor necorporale scoase din gestiune ca urmare a amortizării lor complecte, prin creditul conturilor de imobilizări necorporale (210,205,207, 208).

Soldul creditor reprezintă valoarea amortizării aferente imobilizărilor.

Principalele operații referitoare la imobilizările necorporale se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

201 “Cheltuieli de constituire” =	%
	5121 “Conturi la bănci în lei”
	5311 “Casa în lei”
	404 “Furnizori de imobilizări”

b) Amortizarea cheltuielilor de constituire:

6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2801** “Amortizarea cheltuielilor de constituire”

c) Ieşirea cheltuielilor de constituire amortizate integral:

2801 “Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	**201** “Cheltuieli de constituire”

d) Înregistrarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare:

205 “Concesiuni brevete, licențe, mărci comerciale, şi alte drepturi şi valori similare”	=	%
		456 “Decontări cu asociații privind capitalul”
		404 “Furnizori de imobilizări”
		721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale

e) Amortizarea concesiunilor în rate lunare:

6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2805** “Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor drepturi şi valori similare”

f) Ieşirea concesiunilor amortizate integral:

2805 “Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor venituri şi valori similare”	=	**205** Concesiuni, brevete, licențe şi mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare”

g) Înregistrarea fondului comercial adus ca aport achiziționat sau obținut prin fuzionare:

207 “Fond comercial”	=	**%**
		456 “Decontări cu asociații privind capitalul”
		404 “Furnizori de imobilizări”
		1042 “Prime de fuziune”

h) Amortizarea fondului comercial în rate lunare:

6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2807** “Amortizarea imobilizărilor de natura fondului comercial”

i) Ieşirea fondului comercial amortizat integral:

2807" Amortizarea fondului comercial" = **207** "Fond comercial"

j) Înregistrarea altor imobilizări necorporale:

208 "Alte imobilizări necorporale" =	%
	456 "Decontări cu asociații privind capitalul"
	404 "Furnizori de imobilizări"

k) Amortizarea altor imobilizări necorporale în cote lunare:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **2808** "Amortizarea altor imobilizări necorporale"

l) Ieşirea altor imobilizări necorporale amortizate integral:

2808"Amortizarea altor imobilizări necorporale" = **208** "Alte imobilizări necorporale"

7.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale sunt elemente de patrimoniu ce definesc capacitatea tehnică de producție şi comercializare, generând venituri în concordanță cu obiectul de activitate al întreprinderilor de comerț, turism şi servicii.

Conform standardelor Internaționale de Contabilitatea (IAS nr. 16) imobilizările corporale sunt acele active care:

- sunt deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri şi prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- este posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (mai mult de 12 luni).

Reglementările din România (OMFP nr. 306-2002) pe lângă aceste două condiții mai prevede şi o a treia condiție respectiv:

- să aibă o valoare mai mare decât limita prevăzută de legislația în vigoare (în 2009 valoarea minimă 1.800 lei).

În cadrul imobilizărilor corporale sunt cunoscute următoarele structuri:

- terenurile;
- construcțiile;
- instalațiile tehnice maşini, utilaje;
- mobilier şi aparatură birotică;
- avansurile şi imobilizările corporale în curs de execuție.

Conceptele specifice imobilizărilor corporale sunt: durata de viață utilă, costul activului, amortizarea, valoarea amortizabilă, valoarea reziduală, valoarea justă şi valoarea contabilă.

Terenurile se evidențiază în contabilitate pe două categorii:

- terenuri;
- amenajări de terenuri.

De regulă, terenurile nu sunt supuse amortizării. Investițiile efectuate pentru amenajări sunt supuse amortizării.

Contabilitatea terenurilor se ține cu ajutorul contului **211 "Terenuri"** cont de activ care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul al doilea, şi anume: subcontul 2111"Terenuri" şi subcontul 2112"Amenajări la terenuri".

Se debitează cu valoarea terenurilor aduse ca aport la capitalul social, achiziționate de la furnizori sau primite cu titlu gratuit, prin donație astfel:

2111 "Terenuri" =		%
		456 "Decontări cu asociații privind capitalul"
		404 "Furnizori de imobilizări"
		131 "Subvenții pentru investiții"

Se creditează cu valoarea terenurilor scoase din gestiune ca urmare a vânzării sau retrase de asociați, astfel:

– *vânzarea terenurilor*

461 "Debitori diverşi" =		%
		7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"
		4427 "T.V.A. colectată"

– *scoaterea din gestiune a terenurilor vândute*

6583"Cheltuieli privind activele cedate şi a alte operațiuni legate de capital"	=	**2111** "Terenuri"

sau ca urmare a retragerii unuia dintre asociați sau acționari.

456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	=	**2111** "Terenuri"

Soldul debitor reprezintă valoarea terenurilor existente, respectiv costul amenajărilor la terenuri.

În structura imobilizărilor corporale ale unei întreprinderi de comerț şi turism pot fi regăsite pe lângă categoria „terenuri" şi alte structuri respectiv:

- construcţii;
- instalaţii tehnice, maşini utilaje, animale, plantaţii.
- mobilier, aparatură birotică şi alte imobilizări corporale;

(această structură este cunoscută sub denumirea de „mijloace fixe”)

Conform normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale[1], amortizarea imobilizărilor corporale se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora.

Cota de amortizare se calculează astfel:

$$Ca = \frac{1}{Durata\ normată\ de\ utilizare\ din\ catalog} \times 100$$

În cazul reevaluării imobilizărilor corporale în baza unor acte normative, cota de amortizare se va calcula raportându-se la durata de utilizare rămasă (stabilită în ani) astfel:

$$Ca = \frac{1}{Durata\ normată\ de\ utilizare\ ramasă} \times 100$$

În contabilitate evidenţa imobilizărilor corporale se ţine la valoarea de intrare a acestora, care poate fi:

- costul de achiziţie, pentru imobilizărilor corporale achiziţionate cu titlu oneros;
- costul de producţie, pentru imobilizărilor corporale construite sau produse de întreprindere;
- valoarea actuală, pentru imobilizărilor corporale dobândite cu titlu gratuit (această valoare este estimată la înscrierea acestora în activ ca urmare propunerilor făcute de specialişti);
- valoarea de utilitate pentru imobilizările aduse ca aport, de asociaţi sau acţionari, determinată în funcţie de preţul pieţei şi de utilitatea bunului pentru întreprindere;

[1] H.G.R. nr. 909/1997. – Hotărâre pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 16/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin Ordonanţa Guvernului nr. 54/1997, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Anul X – Nr. 4 din 8 ianuarie 1998.

- valoarea de aport acceptată de părți, pentru imobilizările corporale intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc.
- în cazul investițiilor puse în funcțiune total sau parțial, cărora nu li s-a întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, valoarea stabilită prin situațiile de lucrării, la data punerii în funcțiune. Această valoare se consemnează în procesul verbal de punere în funcțiune. Valoarea se poate majora în cazul în care se constată diferențe între valoarea de la data întocmirii procesului verbal şi de la data punerii în funcțiune a imobilizărilor corporale.

Potrivit legii, se pot aplica următoarele regimuri de amortizare:

- regimul liniară;
- regimul degresiv;
- regimul accelerat.

Regimul de amortizare liniar se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a imobilizărilor corporale.

$$A_{anuala} = \frac{V_i}{Dn} \times 100$$

Aa – reprezintă amortizarea liniară anuală;
Vi – valoarea de intrare;
Dn – durata normală de funcționare (durata de viață utilă).

Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.

$$C_a = \frac{1}{Dn} \times 100$$

Durata normala de funcționare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestora aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcționare, întreținere reparare. In consecință, durata normala este mai redusă decât durata de viață fizică a activului respectiv.

Duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe se aprobă şi se modifică de către Ministerul Finanțelor Publice şi se găsesc în catalogul duratelor normale de funcționare.

Regimul de amortizare degresiv constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu următorii coeficienții (K):

$$C_d = C_l \times K$$

unde:
C_d =cota de amortizare degresivă
C_l= cota de amortizare liniară
K= Coeficient de multiplicare, care are următoarele valori:

- 1,5 - pentru durata normală de funcționare cuprinsă între 2 şi 5 ani;
- 2,0 - pentru durata normală de funcționare cuprinsă între 5 şi 10 ani;
- 2,5 - pentru durata normală de funcționare mai mare de10 ani.

Aceşti coeficienți pot fi modificați numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice.

Amortizarea degresivă se poate aplica în două variante, şi anume:

- fără influența uzurii morale (AD1);
- cu influența uzurii morale (AD2).

Calculul amortizării degresive în varianta *AD1* se face astfel:

- în primul an de funcționare se aplică cota de amortizare degresivă la valoarea amortizabilă a imobilizării;
- pentru anii următori se aplică aceeaşi cotă, dar de fiecare dată la valoarea rămasă de amortizat. Acest calcul se continuă până în anul de funcționare în care amortizare anuală rezultată este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală liniară, calculată pentru perioada de funcționare rămasă. Din acel an se trece la amortizarea liniară, până la expirarea duratei normale de funcționare.

Calculul amortizării în varianta *AD2* ține cont de influența uzurii morale asupra imobilizărilor corporale şi are în vedere :

- determinarea duratei de utilizare aferentă regimului liniar recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare degresiv;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare liniar;
- determinarea duratei de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se calculează amortizare.

Regimul de amortizare accelerat constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării respective.

Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Pentru echipamentele tehnologice puse în funcțiune după data intrării în vigoare a legii 414/2002 privind impozitul pe profit se poate utiliza regimul de amortizare accelerat fără aprobarea organului fiscal teritorial.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina proprietarului acestora. Această amortizare se recuperează prin redevență, chirie sau prin prețul locației.

Amortizarea imobilizărilor corporale date în folosință în cadrul asocierilor în participație se calculează de către asociatul care le are în patrimoniu urmând ca apoi să fie înregistrate în contabilitate, prin includerea acestora pe cheltuielile perioadei.

Amortizarea cheltuielilor de investiții şi a modernizărilor efectuate la imobilizările corporale concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina agentului economic care a efectuat investiția. Recuperarea acestora se face prin includerea lor în cheltuielile de exploatare pe perioada contractului de concesiune. La încetarea contractului de concesionare, închiriere sau locație de gestiune, valoarea investițiilor, nediminuată cu amortizarea calculată se cedează proprietarului, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.

În cazul nerecuperării integrale a valorii de intrare a imobilizărilor corporale, pe calea amortizării, se va recurge la recuperarea valorii neamortizate prin includerea acesteia în cheltuielile de exploatare ale perioadei.

Prin valoare neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a imobilizării şi valoarea amortizării, recuperată prin includerea pe cheltuieli.

Scoaterea din gestiune a imobilizărilor corporale complet amortizate sau incomplet amortizate se face pe baza aprobării Consiliului de Administrație, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

După aprobarea scoaterii din folosință a imobilizărilor corporale se va proceda la valorificarea acestora. Procedura de valorificare prin vânzare sau prin casare va fi aprobată de către consiliul de administrație sau de responsabilul cu gestionarea patrimoniului.

Casarea imobilizărilor corporale se va face de către o comisie de casare numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcțiune. Cu ocazia casării se va proceda la dezmembrarea imobilizărilor corporale, şi valorificarea acestora prin: vânzarea componentelor rezultate în urma dezmembrării; utilizarea componentelor rezultate la alte bunuri.

Declasarea sau casarea unor bunuri materiale altele decât imobilizărilor corporale se va face doar cu aprobarea Consiliului de Administrație ale agenților economici sau a responsabilului cu gestionarea patrimoniului.

Contabilitatea sintetică a acestor structuri de imobilizări corporale se ține cu ajutorul conturilor:

- **212** „Construcții”
- **213** „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”; care se desfăşoară pe următoarele subconturi:
  - **- 2131** „Echipamente tehnologice”
  - **- 2132** „Aparate instalații de măsurare, control şi reglare”
  - **- 2134** „Animale şi plantații”
- **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

Sunt conturi de ***activ.***

Se debitează cu valoarea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecție şi altor active corporale intrate în întreprindere prin:

- *aport la capitalul social adus de către asociați*

%	= **456** “Decontări cu asociații privind capitalul”
212 „Construcții”	
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”	
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”	

- *achiziționate de la furnizor*

%	= **404** “Furnizori de imobilizări”
212 „Construcții”	
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”	
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”	
4426” T.V.A. deductibilă”	

- *obținute din producție proprie*

%	= **722** „Venituri din producția de imobilizări corporale"
212 „Construcții" **213** „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații" **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	

- *primite cu titlu gratuit sau prin subvenții*

%	= **131** "Subvenții pentru investiții"
212 „Construcții" **213** „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații" **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	

- *primite în regim de leasing financiar*

%	= **167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații" **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	

Se creditează cu valoarea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecție şi altor active corporale ieşite din întreprindere amortizate integral, scoase din gestiune (casate).

281"Amortizarea imobilizărilor corporale"	=	%
		212 „Construcții" **213** „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații" **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"

– *vândute (cedate)*

vânzare

461 „Debitori diverşi” = %
7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital”
4427 „T.V.A. colectată”

scăderea din gestiune

% = **213 sau (214)**
281”Amortizarea imobilizărilor corporale”
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”

- *sau ca urmare a retragerii unuia dintre asociaţi sau acţionari*

456 “Decontări cu asociaţii privind capitalul” = **%**
212 „Construcţii”
213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

- *cedate în regim de leasing financiar:*

267 „Creanţe imobilizate” = %
213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

Soldul debitor al contului reflectă valoarea construcţiilor (ct. 212), instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor (ct. 213), mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecţie şi altor active corporale (ct. 214) existente în unitate la data respectivă (la valoarea de intrare).

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine cu ajutorul Registrului numerelor de inventar şi Fişa mijlocului fix.

Registrul numerelor de inventar cuprinde toate mijloacele fixe pe care întreprinderea le deține, fiind numerotate într-o anumită ordine. Acest registru furnizează o serie de informații cu privire la fiecare categorie de imobilizări corporale în parte, cum ar fi: denumirea imobilizării, caracteristicile de identificare şi numărul de inventar ce i se atribuie. Modelul Registrului numerelor de inventar este prezentat în figura nr. 7.1.

Unitatea_____________

REGISTRUL NUMERELOR DE INVENTAR

Nr. de inventar	Cod de clasificare	Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice	Locul unde se află	Alte mențiuni
1	2	3	4	5

14-2-1 A3 t2

Fig. Nr. 7.1. Modelul registrului numerelor de inventar

Fişa mijlocului fix se întocmeşte pentru fiecare mijloc fix în parte şi cuprinde: denumirea mijlocului fix, numărul de inventar, codul de clasificare,

valoarea de intrare, durata normală de funcționare, data puneri în funcțiune, amortizarea calculată, etc. Modelul Fişei mijlocului fix este prezentat în figura nr. 7.2.

FIŞA MIJLOCULUI FIX Nr. inventar .... Nr. document proveniență .... Valoare de inventar .... Amortizare lunară	Grupa ....
	Codul de clasificare ....
Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice	Data dării în folosință Anul .... Luna ....
Accesorii	Data amortiz. complete Anul .... Luna ....
	Durata normală de funcționare ....
	Cota de amortiz. .... %

14-2-2 A5 t2

(verso)

Nr. invent. (de la număr la număr)	Documentul (data, felul, numărul)	Operațiile care privesc mişcarea, creşterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Buc.	Debit	Credit	Sold

Fig. nr. 7.2. Modelul Fisei mijlocului fix

Întrebări de autocontrol:

1. Ce se înțelege prin active imobilizate? De ce sunt denumite şi imobilizări?
2. Ce sunt imobilizările necorporale?
3. Care este componența imobilizărilor corporale?
4. Ce documente trebuie întocmite pentru evidența analitică a imobilizărilor corporale?
5. Ce se înțelege prin amortizare? Care sunt metodele de amortizare folosite?
6. Ce fel de conturi sunt conturile de imobilizări?

Testul 7.1. de autoevaluare:

1. Următoarele elemente: terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații; mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție şi alte active corporale; imobilizări corporale în curs de execuție sunt incluse în categoria: a) imobilizări necorporale; b) imobilizări corporale, c) imobilizări financiare.
2. Mărcile de comerț reprezintă drepturi de proprietate industrială aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de: a) imobilizări necorporale; b) imobilizări corporale, c) imobilizări financiare.
3. Înregistrarea în contabilitate a amortizării cheltuielilor de constituire se realizează astfel: a) 6811 = 201 ; b) 6811 = 2801 ; c) 281 = 6811.
4. Ieşirea cheltuielilor de constituire amortizate integral se realizează prin formula: a) 2801 = 201 ; b) 201 = 2801 ; c) 6811 = 201.
5. Imobilizările corporale sunt elemente de patrimoniu ce definesc capacitatea tehnică de producție şi comercializare, generând: a) cheltuieli; b) venituri; c) adaos comercial.
6. Regimul de amortizare accelerat constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări de până la a) 30% ; b) 50% ; c) 70% .
7. Duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe se aprobă şi se modifică de către Ministerul Finanțelor Publice şi se găsesc în: a) registrul de evidență a mijloacelor fixe; b) în registrul inventar; c) catalogul duratelor normale de funcționare.
8. Înregistrarea în contabilitate a unei construcții adusă ca aport la capitalul social se face astfel: a) 212 = 404; b) 212=456; c) 456=212.

9. Scoaterea din gestiune a unui teren se înregistrează în contabilitate astfel: a) 6583=2111; b) 6583=214; c) 6583=213.

10. Evidența analitică a mijloacelor fixe se ține cu ajutorul a) Registrului numerelor de inventar şi Fişa mijlocului fix; b) Registrul jurnal şi Fişa mijlocului fix; c) Registrul inventar.

CAPITOLUL 8.

CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE

8.1. Conținutul, clasificarea, recunoaşterea şi evidența stocurilor

Stocurile şi comenzile în curs de execuție cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii, destinate fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie a fi consumate la prima lor utilizare.

În gestiunea întreprinderii ele formează stocurile propriu-zise şi producția în curs de execuție.

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind:

- **Materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, în starea lor inițială sau transformată;
- **Materialele consumabile**, care participă la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (ex. combustibili, materiale pentru ambalat, furaje, seminţe, piese de schimb etc.);
- **Produsele finite**, reprezintă produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare, putând fi depozitate în vederea livrării lor;
- **Semifabricatele**, prin care se înţeleg produsele care nu au parcurs toate fazele procesului tehnologic;
- **Mărfurile**, respectiv bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării;
- **Ambalajele,** sunt acele bunuri necesare protecției materialelor şi mărfurilor în timpul transportului şi depozitării, precum şi pentru prezentarea lor comercială. În structura ambalajelor există:
  - ambalaje refolosibile goale sau procurate odată cu materialele şi mărfurile aprovizionate;
  - ambalaje confecționate de întreprindere;
  - ambalaje restituite de clienți potrivit contractelor încheiate cu aceştia.

Ambalajele şi materialele de ambalat produse în întreprindere pentru a fi vândute ca atare sunt considerate produse finite.

- **Materialele de natura obiectelor de inventar,** cuprind bunuri materiale de valoare mare cu durată de viață utilă sub un an, sau durată de viață utilă peste un an indiferent de valoare sub formă de: echipamente de protecție şi de lucru, mecanisme, dispozitive, verificatoare, etc.
- **Producția în curs de execuție,** reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime, considerate producție neterminată. De asemenea, în cadrul producției în curs de execuție se includ lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuție sau neterminate.

Sintetic, clasificarea stocurilor este prezentată în figura nr. 8.1.:

- STOCURI PROPRIU-ZISE

  1.1. Materii prime
  1.2. Materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale de ambalat, piese de schimb şi alte materiale consumabile)
  1.3. Materiale de natura obiectelor de inventar
  1.4. Produse finite
  1.5. Mărfuri
  1.6. Ambalaje

II. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

  2.1. Producția neterminată
  2.2. Lucrările şi serviciile neterminate
  2.3. Studiile în curs de execuție (neterminate)

Fig. nr. 8.1. : Clasificarea stocurilor

Recunoaşterea structurilor trebuie făcută în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere şi atunci când se poate estima în mod credibil un cost sau o valoare. Dacă este imposibil să se estimeze beneficiul economice viitoare atunci se recunoaşte o cheltuială a perioadei.

IAS 2. „Stocuri” defineşte următorii termeni:

- **Stocurile** sunt active:

  - Deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității;

- În curs de producție în vederea vânzării;
- Sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

- **Valoarea realizabilă netă,** reprezintă prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfăşurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile necesare vânzării.

Stocurile trebui evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizată netă.

Evidența stocurilor, potrivit art.12, alin 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, modificată şi completată, se ține cantitativ - valoric sau numai valoric, folosindu-se în acest scop metoda inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

În condițiile folosirii metodei inventarului permanent , în contabilitate se înregistrează toate operațiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric.

Inventarul intermitent se aplică în întreprinderile mici şi mijlocii (dacă metoda este agreată de către conducerea întreprinderii) şi constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei. Ieşirile se determină ca diferență între valoarea stocurilor la începutul perioadei, plus valoarea intrărilor, pe de o parte, şi valoarea stocurilor finale determinate pe baza inventarierii, pe de altă parte.

$$E = (Si + I) - Sf$$

unde,

E – ieşirile, Si – valoarea stocurilor inițiale, I – valoarea intrărilor; Sf – valoarea stocurilor finale.

În cazul folosirii inventarului permanent evidența analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode :

- metoda operativ contabilă (pe solduri);
- metoda cantitativ valorică (pe fişe de cont analitic);
- metoda global valorică.

A. *Metoda operativ contabilă (pe solduri).*

Constă în ținerea evidenței la locul de depozitare doar cantitativ, iar în contabilitate valoric şi desfăşurată pe gestiuni. Controlul exactității şi concordanței înregistrărilor în evidența depozitelor cu cea din contabilitate se asigură lunar prin evaluarea stocurilor transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor (Cod 14-3-11/a). Modelul "Registrului stocurilor" se prezintă în figura nr. 8.2.

REGISTRUL STOCURILOR

Nr crt	Materialul (produsul), sort, calitatea, marcă, profil, dimensiune	Cod	U M	Cantitate	Preț unitar	Valoare
0	1	2	3	4	5	6

Întocmit **verificat** **14-3-11/a A4 t2**

Fig. nr. 8.2. Modelul Registrului stocurilor

B. *Metoda cantitativ valorică.*

Constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate evidența se ține atât cantitativ cât şi valoric. Controlul exactității şi corectitudinii înregistrărilor din evidența de la depozit şi contabilitate se face periodic, prin punctajul dintre cantitățile înregistrate în fişele de magazie de la depozit şi fişele de cont analitic pentru valorile materiale de la contabilitate. Modelul fişei de cont analitic pentru valori materiale se prezintă în figura nr. 8.3.

FIŞĂ DE CONT ANALITIC PENTRU VALORI MATERIALE	U/M	Preţ unit.		COD	Gestiune	Pag.
		Lei	B			
					Simbol cont	

Data 19...	DOCUMENT		CANTITATEA			VALOAREA			Simb. cont coresp.
	FELUL	NR.	INTRATĂ	IEŞITĂ	STOC	DEBIT	CREDIT	SOLD	
DE REPORTAT									

Fig. nr. 8.3. Modelul Fişei de cont analitic pentru valori materiale

C. *Metoda global valorică.*

Constă în ținerea evidenței global valorice atât la nivelul gestiunii cât şi în contabilitate. Controlul concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor cu cea din contabilitate se face periodic prin inventariere. Se utilizează in cadrul unităților comerciale cu amănuntul, unde evidența operativă se tine cu ajutorul Raportului de gestiune.

8.2. Contabilitatea materiilor prime a materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar

Materiile prime reprezintă bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial în starea inițială sau transformată.

Materialele cuprind două structuri:

- materiale consumabile care participă sau ajută indirect procesul de producție fără a se regăsi în produsul fabricat sub formă de materiale auxiliare, combustibili, piese de schimb, semințe, etc,
- materiale de natura obiectelor de inventar care cuprind bunuri de mică valoare sau scurtă durată destinate utilizării repetate în mai multe cicluri de fabricație.

Documentele de aprovizionare cu materii prime si materiale sunt următoarele:

- Avizul de însoțire a mărfii (fig. 8.6.);
- Factura fiscală (fig. 8.5); ;
- Nota de recepție şi constatare diferențe(fig. 8.4);.

Modelele acestor documente sunt prezentate mai jos.

Unitatea ____________

NOTĂ DE RECEPȚIE ŞI CONSTATARE DE DIFERENȚE

Număr document	Data			Cod furnizor	Cod gestiune	Nr. Contract / Comandă	Nr. Factură / Aviz de însoțire	Cont creditor
	Ziua	Luna	Anul					

Subsemnații, membrii ai comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor materiale furnizate de ____________ din ____________ cu mijlocul de transport nr. ____________ documente însoțitoare ____________ delegat ____________ constatându-se următoarele:

Nr. crt.	Denumirea bunurilor recepționate	Cont debitor	Cod	U/M	Cantitate conform documente	Recepționat		
						Cantitate	Preț unitar	Valoare

Comisia de recepție				Primit în gestiune		
Numele și prenumele	Semnătura	Numele și prenumele	Semnătura		Data	Semnătura

14-3-1A A4 t2

Fig. 8.4. Modelul Notei de recepție şi constatare diferențe

Furnizor: ______________________

____

(Denumire, formă juridică)

Nr.ord.registru com./an__________

Cod fiscal:______________________

Sediul:______________________

Contul:______________________

Banca:______________________

FACTURĂ FISCALĂ

Cumpărător:______________________

(Denumire, formă juridică)

Cod fiscal:______________________

Sediul:______________________

Contul:______________________

Banca:______________________

nr. facturii:______________________

data (ziua, luna anul)__ ______________

Nr. aviz de însoțire a mărfii______________

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U.M.	Cantitatea	Prețul unitar (fără TVA) –lei–	Vloarea - lei -	Valoarea TVA - lei -
0	1	2	3	4	5	6

Semnătura și ștampila furnizorului	Date privind expediția Numele delegatului .... buletin carte de identitate seria ....nr..................eliberat(ă)............ Mijlocul de transport................................... Nr... Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la Data de ....ora........................ Semnătura	**Total** Din care: Accize		
		Semnătura de primire	**Total de plată (Col.5 + col.6)**	

Fig. nr. 8.5. Modelul Facturii fiscale

Furnizor ....
(denumirea, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerțului/anul ....
Nr. de înregistrare fiscală ....
Sediul (localitatea, str. nr.)................
Județul ....
Contul ....
Banca ....

Cumpărător ....
(denumirea, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerțului/anul ....
Nr. de înregistrare fiscală ....
Sediul (localitatea, str. nr.)...............................
Județul ....
Contul ....
Banca..

AVIZ DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII

Nr. ....
Data (ziua, luna, anul) ....

Nr. crt.	SPECIFICAȚIA (produse, ambalaje etc.)	U.M.	Cantitatea livrată	Prețul unitar (fără T.V.A.) — lei —	Valoarea — lei —
0	1	2	3	4	5

Semnătura și ștampila furnizorului	Date privind expediția Numele delegatului... .... Buletinul/cartea de identitate seria .... nr. .... eliberat/ă .... Mijlocul de transport........................ nr. .... Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de............ ora ...... Semnăturile	TOTAL: Semnătura de primire	

14-3-6A

Fig. nr. 8.6. Modelul Avizului de însoțire a mărfii

Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime si materiale se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 30 "Stocuri de materii prime și materiale"**, care cuprinde conturile: **301** "Materii prime"; **302** "Materiale consumabile"; **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar"; **308** "Diferențe de preț la materii prime si materiale" .

Contul 301 "Materii prime" este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea stocurilor de materii prime intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziționare de la furnizori, aduse ca aport la capital sau din

alte surse. Valoarea de înregistrare a materiilor prime poate fi: costul de achiziție, prețul prestabilit (standard) sau prețul de facturare.

---

301 “Materii prime” = %
401 “Furnizori”
456” Decontări cu asociații privind capitalul”

542 “Avansuri de trezorerie”

Se creditează cu valoarea materiilor prime ieşite din gestiunea întreprinderii prin consum sau alte destinații. Ieşirea din gestiune a materiilor prime se poate face la valoarea determinată prin metoda costului mediu ponderat (**CMP**), în cazul în care înregistrarea lor a fost făcută la costul de achiziție, precum şi la prețuri determinate prin metoda **FIFO** sau **LIFO**.

---

601 “Cheltuieli cu materii prime” = **301** “Materii prime”

Soldul contului este debitor şi arată valoarea materiilor prime aflate în stoc la prețurile de înregistrare.

Conturile 302 “ Materiale consumabile” şi 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” funcționează identic ca contul 301 “Materii prime”.

Documentele de ieşire a materiilor prime şi a materialelor sunt:

- Bonul de consum (Cod 14-3-4A);
- Bonul de consum (colectiv – Cod 14-3-4/aA);
- Fişa limită de consum (Cod 14-3-4/bA);
- Fişa limită de consum (colectivă – Cod 14-3-4/cA);

Modelul “Bonului de consum” şi a “Fişei limită de consum” se prezintă în figurile 8.7 şi, respectiv 8.8.

UNITATEA				Produs, lucrare (comandă)			BON DE CONSUM (COLECTIV)
Număr document	Data			Cod predător	Cod primitor	Nr. comandă / Cod produs	
	Ziua	Luna	Anul				

Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marca, profil, dimensiune)	Cont		Cantit. necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea
		Debitor	Creditor						

Data şi semnătura	Şef compartiment	Gestionar	Primitor

14-3-4/aA ½ A4 t2

(verso)

Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marca, profil, dimensiune)	Cont		Cantit. necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea
		Debitor	Creditor						

Data şi semnătura	Şef compartiment	Gestionar	Primitor

Fig. nr. 8.7. Modelul Bonului de consum

Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime si materiale", ține evidența diferențelor de preț aferente materiilor prime şi materialelor, obținute ca rezultat al diferenței dintre prețul standard si cel de achiziție.

Se debitează cu valoarea diferențelor de preț la materiile prime şi materiile intrate în gestiunea întreprinderii, în negru, precum şi cu cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, etc.

308 "Diferențe de preț la materii prime si materiale"	=	**401** "Furnizori"

Se creditează cu diferențele de preț aferente materiilor prime şi materialelor ieşite din gestiune ca urmare a consumului sau a lipsurilor neimputabile.

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**308** "Diferențe de preț la materii prime si materiale"

UNITATEA .... FIŞĂ LIMITĂ DE CONSUM	Număr document	Data	
		Luna	Anul

Cod predător	Cod primitor	Număr comandă Cod produs	Cont debitor	Cont creditor

Denumirea materialului (inclusiv sort, marcă, profil, dimensiuni)	Cod

U/M.	Cant. eliberată	Preț unitar	Valoare

Producția			Denumire produs, lucrare	Cod
U/M.	Planificat	Realizat		

Cantitate necesară						Cant. înlocuită		Cantitate limită valabilă
U/M.	Cf. normei tehn. Pe unitate produs	Cf. normei tehn. Pentru producția planificată	Suplimentare sau diminuare	Data	Semnătura de aprobare	Bon de consum nr.	De scăzut din cantitate	
a	b	c	d	e	f	g	h	i
Şef de comp.	Recalculat în baza producției realizate							

Data eliberării	Cantitatea cerută	Cantități eliberate		Semnătura predare-primire
		Parțial	Cumulat	
De reportat				

14-3-4/bA A5 t2

Fig. nr. 8. 8. Modelul Fişei limită de consum

Soldul debitor al contului evidențiază diferențele de preț aferente materiilor prime existente în stoc.

Evidența analitică a acestor bunuri se ține cu ajutorul următoarelor formulare:

- Fişa de magazie (Cod 14-3-8);
- Fişa de magazie (cu două unități de măsură – Cod 14-3-8/a);
- Fişa de magazie cu repartizarea ieşirilor (Cod 14-3-8/c).

Modelul fişei de magazie se prezintă în figura nr. 4.9.

(Unitatea)		FIȘĂ DE MAGAZIE			Pagina	
Magazia	Materialul (produsul), sort., calitate, marcă, profil, dimensiune					
Cod		U/M	Preț unitar			
Document			Intrări	Ieșiri	Stoc	Data și semnătura de control
Dată	Număr	Fel				

14-3-8 A5 t2

Fig. nr. 8.9. Modelul Fişei de magazie

8.3. Contabilitatea produselor

Produsele reprezintă bunuri obținute din diferite faze ale procesului de fabricație, fiind destinate a fi vândute terților sau utilizate pentru consum intern.

Contabilitatea produselor este organizată cu ajutorul grupei 34 „Produse" care cuprinde conturile:

341 „Semifabricate"

345 „Produse finite"

346 „Produse rezultante"

348 „Diferiți la preț la produse"

Contul 345 „Produse finite" este un cont de activ.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite rezultate din parcul tehnologic inclusiv planurile de inventar şi cu valoarea produselor finite aduse de terți.

Se creditează cu valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite ieşite din întreprindere prin vânzare (scăderea din gestiune), minus la inventar, transferat din magazinele proprii de vânzare a mărfurilor, distruse de calamități naturale etc.

Soldul debitor reprezintă stocul de produse finite la prețul de înregistrare.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse" ține evidența diferențelor de preț când întreprinderea utilizează pentru înregistrare prețuri prestabilite (standard) în costurile de producție calculate la sfârşitul perioade sunt diferite. Este un cont bifuncțional.

Se debitează cu diferențele de preț în plus (Kp>Ps) aferente produselor finite obținute de producție proprie şi respectiv cu diferențele de preț în minus (Kp<Ps) reprezintă asupra produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare.

Se creditează cu diferențele de preț în minus (Kp<Ps) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie şi cu diferențele de preț în plus (Kp>Ps) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune prin vânzare. Soldul contului poate fi debitor sau creditor.

Soldul debitor reflectă diferențele de preț în plus (Kp>Ps) aferent produse intrate în gestiune, respectiv diferențele de preş în minus (Kp<Ps) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune.

Soldul creditor reflectă diferențele de preț în minus aferente produselor intrate respectiv diferențele de preț în plus repartizate asupra produselor ieşite.

Kp = cost de producție

Ps = preț standard

a) operațiuni privind intrarea produselor finite

- *obținerea produselor finite:*

345 „Produse finite”	=	**711** „Vasația stocurilor”

- *aduse de la terți*

345 „Produse finite”	=	%
		345 „Produse aflate la terți”
		401 „Furnizori”

- *diferențele de preț în plus aferente produselor intrate în gestiune*

348 „Diferențe de preț la produse”=**711** „Variația stocurilor”

b) operațiuni privind ieşirea produselor finite

- *la vânzare, scăderea de gestiune şi constatate minus la inventar*

711 „Variația stocurilor” = **345** „Produse finite”

- *transfer magazinele de vânzare proprii:*

371 „Mărfuri” = **345** „Produse finite”

- *distruse de calamități naturale:*

671 „Cheltuieli privind calamitățile extraordinare şi alte evenimente”	= **345** „Produse finite”

- *acordate ca donații:*

6582 „Donații şi subvenții acordate” = **345** „Produse finite”

- *acordate salariaților ca plată în natură:*

421 „Personal salarii” = **345** „Produse finite”

- *trimise la terți:*

347 „Produse aflate la terți” = **345** „Produse finite”

- *diferențe de preț în minus aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie:*

711 „Variația stocurilor” = **348** „Diferențe de preț la produse”

- *diferențe de preț în plus repartizate asupra produselor ieşite din gestiune prin vânzare:*

711 „Vânzarea stocurilor” = **348** „Diferențe de preț la produse”

8.4. Contabilitatea mărfurilor şi a ambalajelor

Stocurile de mărfuri si ambalaje reprezintă o pondere însemnată în activitatea întreprinderilor de comerț, acestea constituind însăşi obiectul lor de activitate. Ele reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unei întreprinderi, destinate a fi vândute prin magazinele proprii (cu amănuntul) sau direct din depozit (en-gros).

A. Contabilitatea mărfurilor.

Mărfurile sunt formate din bunurile achiziționate în vederea revânzării în aceeaşi stare. În categoria mărfurilor intră si acele stocuri cum ar fi materiile prime, materialele care urmează a fi vândute în aceeaşi stare în care au fost

achiziționate. Drept urmare, materiile prime, materialele consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar şi toate celelalte stocuri vor fi trecute în gestiunea de mărfuri.

Documentele de înregistrare a mărfurilor în contabilitate sunt:

- Factura fiscală;
- Nota de recepție şi constatare diferențe;
- Nota de predare restituire (în cazul în care mărfurile sunt obținute din producție proprie);
- Bonul de primire în consignație (pentru mărfurile primite in consignație).

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 37 " Mărfuri "** din care fac parte conturile: 371 "Mărfuri" şi 378"Diferențe de preț la mărfuri".

Contul 371 " Mărfuri", ține evidența mărfurilor aflate în gestiune. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare, a stocurilor de mărfuri intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziționare de la furnizori, aduse ca aport la capital, plusurile constatate la inventariere sau alte surse.

Se creditează cu valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare, trimitere spre prelucrare la terți, lipsuri la inventar sau alte destinații.

Soldul contului este debitor şi arată valoarea mărfurilor la preț de înregistrare existente în stoc.

Înregistrarea în contabilitate a mărfurilor se face fie la costul de achiziție, fie la prețul de vânzare cu ridicata, fie la cel de vânzare cu amănuntul. În cazul în care prețul de înregistrare este cel cu ridicata sau cu amănuntul atunci se foloseşte contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri".

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" ține evidenta adaosului comercial practicat de întreprindere, aferent mărfurilor existente în gestiune. Este un cont rectificativ al valorii mărfurilor, iar din punct de vedere al funcțiunii este un cont *bifuncțional* .

Se creditează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (în cazul unităților cu amănuntul). Se mai creditează si cu cheltuielile aferente mărfurilor vândute ieşite din patrimoniu (în cazul unităților comerciale angro).

Se debitează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute (în cazul unităților cu amănuntul). Se mai debitează cu valoarea cheltuielilor de transport, manipulare aferente mărfurilor achiziționate (în cazul unităților angro).

Soldul creditor al contului reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor rămase în stoc (în cazul unităților cu amănuntul). Soldul debitor reflectă valoarea cheltuielilor de transport - manipulare (în cazul unităților angro).

In concluzie, contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" funcționează ca şi un cont de activ, în cazul unităților angro, şi ca un cont de pasiv, în cazul unităților cu amănuntul.

Calculul adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, la întreprinderile comerciale cu amănuntul, se face după următoarea procedură:

- se determină coeficientul de adaos (K_{378}) după următoarea relație

$$K_{378} = \frac{(Si + Rc\ cum)\ ct.\ 378}{(Si + Rd\ cum)\ ct.\ 371} \times 100 \qquad (4.4)$$

unde: Si - reprezintă soldul inițial (de la începutul perioadei);
Rc cum – rulajul creditor cumulat până la data efectuării calculului;
Rd cum – rulajul debitor cumulat până la data efectuării calculului;

- determinarea adaosului aferent mărfurilor vândute (Rd ct. 378) la descărcarea gestiunii de la finele perioadei (lunii):

$$Rd\ ct.\ 378 = \frac{K378 \times Rc\ ct.\ 371}{100}$$

Principalele operații în legătură cu mărfurile se înregistrează astfel:

a) Operații privind intrarea mărfurilor:

- intrarea mărfurilor la o întreprindere cu ridicata (en – gros), pe bază de factură de la furnizori:

%	=	**401** "Furnizori"
371 "Mărfuri"		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

- în cazul unei întreprinderi comerciale cu amănuntul (en – detail), pe lângă prețul de achiziție se mai înregistrează adaosul comercial şi cota de T.V.A. neexigibilă (pentru stabilirea prețului de vânzare cu amănuntul):

371 "Mărfuri"	=	%
		378 "Diferențe de preț la mărfuri" (cu adaosul comercial stabilit ca o cotă aplicată la prețul de achiziție)
		4428 "T.V.A. neexigibilă" (cota de T.V.A. se aplică la prețul de achiziție plus adaosul comercial)

- *intrarea de mărfuri de la asociați prin aport în natură, prin donații cu titlul gratuit sau stabilite plus la inventar:*

371 “Mărfuri”	=	%
		456 “Decontări cu asociații privind capitalul”
		7582 “Venituri din donații ți subvenții primite”
		607 “Cheltuieli privind mărfurile”

b) Operații privind ieşirea mărfurilor:

- *vânzarea mărfurilor pe bază de factură, în cazul întreprinderilor comerciale cu ridicata:*

411 “Clienți”	=	%
		707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427 “T.V.A. colectată”

- *descărcarea gestiunii depozitului, la finele lunii, cu valoarea la preț de achiziție a mărfurilor vândute (pe baza unei Note contabile):*

607 “Cheltuieli privind mărfurile”	=	**371** “Mărfuri”

- *vânzarea/încasarea mărfurilor în cadrul unui magazin cu amănuntul:*

5311 “Casa în lei”	=	%
		707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427 “T.V.A. colectată”

- *descărcarea gestiunii de mărfuri a magazinului, la finele lunii, cu valoarea la preț cu amănuntul a mărfurilor vândute şi încasate:*

%	=	**371** “Mărfuri”
607 “Cheltuieli privind mărfurile”		
378 “Diferențe de preț la mărfuri”		
4428 “T.V.A. neexigibilă”		

- *ieşirea mărfurilor prin donații cu titlu gratuit, prin imputații, minusuri la inventar sau ca urmare a unor calamități naturale:*

%	=	**371** “Mărfuri
6582 “Donații şi subvenții acordate”		
607 “Cheltuieli privind mărfurile”		
67181 “Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”		

Evidența analitică a intrărilor de mărfuri se ține cu ajutorul Raportului de gestiune şi a fişei de magazie.

*c) **Operații privind mărfurile primite spre vânzare în consignație:***

- *primirea obiectelor în consignație:*

Debit 8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”

- *vânzarea / încasarea obiectelor:*

5311 “Casa în lei” =	%
	707 “Venituri din vânzarea mărfurilor” (cu prețul pretins de deponent)
	708 “Venituri din activități diverse” (comisionul de 30% aplicat asupra prețului pretins de deponent)
	4427 “T.V.A. colectată” (cota procentuală de T.V.A. se aplică asupra prețului pretins de deponent plus comi sionul, în cazul deponentului persoană juridică, şi numai asupra comisionului, în cazul deponentului persoană fizică)

- *concomitent se înregistrează intrarea mărfurilor în gestiunea întreprinderii:*

371 “Mărfuri” =	%
	462 “Creditori diverşi” (cu prețul pretins de deponent)
	378 “Diferențe de preț la mărfuri” (cu valoarea comisionului întreprinderii comerciale)
	4428 “T.V.A. neexigibilă”

- *descărcarea gestiunii de mărfuri, la finele lunii:*

%	= **371** “Mărfuri”
607 Cheltuieli privind mărfurile”	
378 “Diferențe de preț la mărfuri”	
4428 “T.V.A. neexigibilă”	

- *concomitent se creditează şi contul de ordine şi evidență:*

Credit 8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”

<u>B. Contabilitatea ambalajelor</u>

Ambalajele sunt bunuri destinate să protejeze stocurile materiale pe timpul depozitării, transportului, manipulării, prezentării, etc.

În cadrul întreprinderilor există mai multe categorii de ambalaje, grupate în funcție de diverse criterii:

- după posibilitatea de folosire există:
  - ambalaje refolosibile ;
  - ambalaje nerefolosibile, care nu mai pot fi folosite după prima întrebuințare.
- după proveniența lor pot fi:
  - indigene ;
  - din import;
- după modul de rotație sau de valorificare de disting:
  - ambalaje de natura imobilizărilor;
  - ambalaje de natura activelor circulante:
  - ambalaje de natura obiectelor de inventar;
  - ambalaje de transport sau de circulație;
  - materiale de ambalat;
- după modul de circulație şi de recuperare:
  - ambalaje care circulă si se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind facturate separat de marfă;
  - ambalaje care circulă prin restituire ;
  - ambalaje care sunt incluse în prețul mărfii.

Evidența operativă a ambalajelor se ține în Raportul de gestiune, separat de mărfuri.

Contabilitatea sintetică a ambalajelor se ține cu ajutorul următoarelor conturi:

381 “Ambalaje” şi **388 “Diferențe de preț la ambalaje”** (ambele fiind conturi de *activ*);

Aceste conturi permit urmărirea ambalajelor de transport facturate distinct, a ambalajelor care circulă prin vânzare cumpărare. Ambalaje refolosibile care circulă în sistem restituire, evidențiate în facturile de livrare sunt contorizate cu ajutorul conturilor: 409 „Furnizori debitori” şi 419 „Clienți – debitori”. Ambalajele facturate distinct dare care vând împreună cu mărfurile se evidențiază cu ajutorul conturilor 708 „Clienți debitori”. Ambalajele facturate distinct dar care se vând împreună cu mărfurile se evidențiază cu ajutorul conturilor 708 „Venituri din activități diverse” sau 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele” sau 607 „Cheltuieli privind mărfurile”

Contul 381 „Ambalaje” se debitează cu valoarea ambalajelor intrate în gestiune prin achiziție, apoi de capital, primite cu titlu gratuit, etc. Se creditează

cu valoarea ambalajelor ieşite din întreprindere prin uzare, trimise la terți, lipsuri inventar, acordate ca donații etc.

Soldul debitor exprimă valoarea ambalajelor aflate în stoc la prețul de înregistrare.

Când ambalajele se înregistrează la prețuri diferențele față de costul de achiziție se evidențiază în contul 388 „Diferențe de preț la ambalare” funcționează identic cu contul 308 „Diferențe de preț la materii şi materiale”

- *Materialele de ambalat* se înregistrează în contul **3023 “Materiale pentru ambalat”** (cont de *activ*)*.

Principalele operațiuni în legătură cu ambalajele se înregistrează astfel:

a) *Operațiuni privind intrarea ambalajelor*:

- intrarea ambalajelor de la furnizori, cu factură:

%	=	**401** “Furnizori”
381 “Ambalaje”		
4426 “T.V.A. deductibilă”		

- intrarea din avansuri de trezorerie sau cumpărate cu numerar:

%	=	**542** “Avansuri de trezorerie”
381 “Ambalaje”		sau
4426 “T.V.A. deductibilă		**5311** “Casa în lei”

- intrarea de la asociați, ca aport în natură; de la terți, în urma prelucrării sau recondiționării; de la furnizori, când circulă pe principiul restituirii; din donații cu titlu gratuit; plusuri la inventar:

381 “Ambalaje”	=	%
		456 “Decontări cu asociații privind capitalul”
		358 “Ambalaje aflate la terți”
		409 “Furnizori – debitori”
		7582 “Venituri din donații şi subvenții primite”
		608 “Cheltuieli privind ambalajele”

b) Operațiuni privind ieşirea ambalajelor:

* “Planul de conturi general” din cadrul “Reglementărilor contabile armonizate…” simbolizează acest subcont astfel **3023** “Materiale pentru ambalat”.

- *retragerea aportului în natură de către asociați:*

456 “Decontări cu asociații privind capitalul” = **381** “Ambalaje”

- *trecerea la mărfuri a ambalajelor vândute ca atare:*

371 “Mărfuri” = **381** “Ambalaje”

- *trecerea pe cheltuieli a ambalajelor distruse :*

608 “Cheltuieli privind ambalajele” = **381** “Ambalaje”

- *trimiterea la terți spre recondiționare:*

358 “Ambalaje aflate la terți” = **381** “Ambalaje”

- *ieşirea prin imputații:*

608 “Cheltuieli privind ambalajele”	=	**381** “Ambalaje”
concomitent cu:		
428 “Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul”	=	%
		758 “Alte venituri din exploatare”
		4427 “T.V.A. colectată”

Întrebări de autocontrol:

1. Ce se înțelege prin active circulante? De ce sunt denumite şi circulante?
2. Ce sunt stocurile?
3. Ce se înțelege prin creanță?
4. Ce documente trebuie întocmite pentru evidența analitică a materiilor prime?
5. Cum se ține evidența stocurilor şi care sunt metodele folosite în acest scop?
6. Ce fel de conturi sunt conturile de stocuri?

Testul 8.1. de autoevaluare:

1. Următoarele bunuri economice: materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, produse finite, mărfuri

si ambalaje, fac parte din : a) activele imobilizate; b) activele circulante; c) pasivelor.

2. Să se determine prețul de vânzare cu amănuntul ştiind că: prețul de achiziție fără TVA este de 3500 lei, adaosul comercial de 30%.

a) 4550 lei;
b) 5415 lei;
c) 4165 lei.

3. Descărcarea gestiuni de mărfuri vândute în comerțul cu amănuntul se realizează cu formula:

a)607=371;
b) 4428=371;
c) % = 371
607
378
4428

4. Vânzarea mărfurilor pe bază de factură se înregistrează prin formulă:

a) 371=707;
b) 4111=707;
c) 4111= %
707
4427

5. Se dau următoarele elemente: materii prime 2000 lei; capital social 200 lei; disponibilități băneşti 3000 lei; mărfuri 3000 lei; furnizori 800 lei; clienți 1000. Valoarea stocurilor regăsite în contabilitate este:

a) 9000 lei;
b) 10000 lei;
c) 9800 lei;
d) 9100 lei.

6. Prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfăşurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile necesare vânzării reprezintă: a) valoarea realizabila neta; b) valoarea de inventar; c) valoarea de stornare.

7. Mărfurile se înregistrează în contabilitatea unei entități cu amănuntul la valoarea : a) de intrare; b) de ieşire; c) la valoarea prețului de vânzare.

8. În condițiile folosirii metodei inventarului permanent , în contabilitate se înregistrează: a) toate operațiile de intrare şi ieşire; b) numai operațiile de intrare; c) numai operațiile de ieşire.

9. Inventarul şi constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza: a) facturilor de ieşire; b) inventarierii stocurilor la finele perioadei; c) datelor prelucrate de gestionar.

CAPITOLUL 9.

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANȚELOR

Contabilitatea datoriilor şi creanțelor asigură evidența relațiilor întreprinderii cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, unități din cadrul grupului, asociații, diverşi debitori şi creditori şi alte persoane fizice sau juridice.

Având în vedere marea diversitate a relațiilor economice pe care întreprinderile le întrețin cu terții, pentru a le reflecta corect în contabilitate, este necesară o clasificare şi definire a acestora.

Relațiile în funcție de natura juridică pot fi:

- generatoare de obligații (datorii);
- generatoare de drepturi (creanțe).

Datoriile reprezintă surse atrase şi angajamente financiare constituind obligații actuale ale întreprinderii rezultate din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficii economice[49].

Datoriile iau naştere odată cu obținerea dreptului de proprietate asupra bunurilor, lucrărilor şi serviciilor şi se lichidează odată cu plata acestora. Din punct de vedere al poziției financiare, datoriile sunt încadrate în pasivul bilanțului.

În funcție de termenul de plată, datoriile se clasifică în:

- datorii pe termen scurt (sub 1 an);
- datorii pe termen mijlociu (intre 1 şi 5 ani);
- datorii pe termen lung (peste 5 ani).

După natura operațiilor din care provin, avem:

- datorii din operații comerciale ;
- datorii din operații financiare;
- alte datorii (salariale, sociale, fiscale, etc.).

După conținutul activităților la care se referă sunt:

- datorii din activitatea de exploatare (față de furnizori, personal, bugete, clienți, etc);
- datorii din activitatea financiară (față de bănci);
- datorii diverse (față de asociați, acționari, întreprinderi din cadrul grupului, creditori diverşi).

---

[49] Mateş Dorel şi colaboratorii – Contabilitatea financiară a întrepriderii între normalizare şi armonizare, vol II, Ed. Mirton 2003, pag. 12.

O datorie se clasifică ca datorie curentă atunci când se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Creanțele reprezintă contrapartida unei prestații, a unei livrări care se concretizează în drepturile creditorilor de a pretinde debitorilor sume de bani, bunuri, lucrări sau servicii.

Creanțele iau naştere odată cu transferul proprietății bunurilor şi valorilor, lichidându-se la încasarea clienților sau debitorilor diverşi. Din punct de vedere al poziției financiare sunt încadrate în activul bilanțului.

În funcție de termenul de încasare creanțele se clasifică în:

- creanțe pe termen scurt (sub 1 an);
- creanțe pe termen mijlociu (între 1 şi 5 ani);
- creanțe pe termen lung (peste 5 ani).

În nota explicativă 5 „Situația creanțelor şi a datoriilor" anexă la Situațiile financiare anuale, acestea sunt grupate astfel:

- creanțe sub 1 an;
- creanțe peste 1 an.

Creanțele pe termen scurt sunt active circulante în decontare, ele sunt rezultatul unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze o intrare de resurse care încorporează beneficii.

După operațiile din care provin sunt:

- creanțe din operațiuni comerciale;
- creanțe din operații financiare;
- alte creanțe.

În funcție de conținutul activității la care se referă avem:

- creanțe din activitatea de exploatare (față de clienți, salariați, buget, furnizori, etc.);
- creanțe diverse (față de asociați, acționari, întreprinderi din cadrul grupului, debitorii diverşi etc.);
- cheltuieli anticipate care reflectă o creanță a exercițiului curent față de exercițiile viitoare.

9.1. Contabilitatea datoriilor şi creanțelor privind relațiile cu furnizorii şi clienții

În contabilitatea furnizorilor şi clienților se înregistrează operațiunile patrimoniale privind livrările de mărfuri şi produse, lucrările executate şi serviciile prestate, precum şi alte operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceştia.

Evidența datoriilor față de furnizori se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate**", din care fac parte conturile: **401**

„Furnizori”, **403** „Efecte de plătit”, **404** „Furnizori de imobilizări”, **405** „Efecte de plătit pentru imobilizări”, **408** „Furnizori-facturi nesosite” şi **409 “**Furnizori debitori”.

Contul 401 „Furnizori”, este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea bunurilor cumpărate, lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terți şi taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor.

Se debitează cu plățile efectuate către furnizori.

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „Efecte de plătit” este un cont de *pasiv* şi ține evidența obligațiilor de plată pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

Se creditează cu valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscrise.

Se debitează cu plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale.

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea efectelor de plătit.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări”, ține evidența obligațiilor de plată față de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale. Este un cont de *pasiv* şi funcționează identic cu contul **401** „Furnizori”.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” ține evidența obligațiilor de plată față de furnizorii de imobilizări stabilite pe bază de efecte comerciale. Este un cont de *pasiv* şi funcționează identic cu contul 403 „Efecte de plătit”.

Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru cumpărările de bunuri şi servicii pentru care nu s-au primit facturi. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea bunurilor şi a serviciilor cumpărate de la furnizori.

Se debitează cu valoarea facturilor sosite.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 409 “Furnizori – debitori”, ține evidența avansurilor acordate furnizorilor. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea avansurilor achitate.

Se creditează cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii.

Soldul debitor al contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

Contabilitatea analitică a furnizorilor se ține pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte, grupate pe furnizor interni şi furnizori externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată în parte.

Principalele operațiuni privind decontările cu furnizorii se înregistrează în contabilitate astfel:

- aprovizionarea cu materii prime, materiale, obiecte de inventar, mărfuri şi ambalaje:

% = **401** "Furnizori"
301 "Materii prime"
302 „Materiale consumabile"
303 „Mat. de natura obiectelor de inventar"
371 "Mărfuri"
381 "Ambalaje"
4426 "T.V.A. deductibilă"

- *cheltuieli de aprovizionare aferente acestor stocuri:*

% = **401** "Furnizori"
308 "Diferențe de preț
la materii prime şi materiale"
...
388 "Diferențe de preț la ambalaje"

- achitarea furnizorilor pentru materii prime, obiecte de inventar, mărfuri, ambalaje și a cheltuielilor de transport - aprovizionare aferente:

---

401 Furnizori = %
512"Conturi curente la bănci"
531 "Casa"
541 "Acreditive"
542 "Avansuri de trezorerie"

- cheltuieli privind materialele nestocate, energie, apă:

% = **401 "**Furnizori"
604 "Cheltuieli privind materiale nestocate"
605 "Cheltuieli privind energia şi apa"

- cheltuieli privind servicii prestate, diferențe de curs valutar, facturi nesosite:

% = **401** "Furnizori"
611 Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
….
626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații"
628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"
408 "Furnizori - facturi nesosite"

- *valoarea sconturilor acordate furnizorilor:*

667 “Cheltuieli privind sconturile acordate”	=	**401** “Furnizori”

- *decontarea avansurilor acordate furnizorilor:*

401 “Furnizori”	=	**409** “Furnizori – debitori”

- *avansuri acordate furnizorilor:*

409 “Furnizori – debitori”	=	%
		512 “Conturi curente la bănci”
		531 “Casa”
		542 “Avansuri de trezorerie”

Evidența creanțelor din relațiile cu clienții se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate”** din care fac parte conturile: **411 „**Clienți”, **413** „Efecte de primit”, **418** „Clienți - facturi de întocmit” şi **419** „Clienți - creditori.”

Contul 411 „Clienți” ține evidența decontărilor cu clienții interni şi externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi, precum şi a clienților incerți, rău platnici, dubioşi sau aflați în litigiu. Este un cont de *activ*. Se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- **4111** „Clienți”
- **4118** „Clienți incerți sau în litigiu”

Se debitează cu valoarea la preț de vânzare a bunurilor livrate, serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Se creditează cu sumele încasate de la clienți.

Soldul contului este debitor şi reprezintă sumele datorate de clienți (creanțele față de clienți).

Contul 413 „Efecte de primit” ține evidența drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate.

Se creditează cu efectele comerciale primite de la clienți prin conturile curente.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

Contul 4118 “Clienți incerți sau în litigiu” ține evidența clienților incerți, rău-platnici, dubioşi sau aflați în litigiu. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea creanțelor incerte transferate la acest cont din contul 4111 „Clienți”.

Se creditează cu sumele încasate de la clienții incerți sau în litigiu şi cu sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu, iar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă se va debita contul 4427 „T.V.A. colectată”.

Soldul contului este debitor şi reprezintă sumele datorate de clienții incerți sau în litigiu.

Contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” evidențiază livrările de bunuri şi servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea livrărilor către clienți, aferente exercițiului financiar în curs, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Se creditează cu valoarea facturilor întocmite către clienți.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 419 „Clienți-creditori” ține evidența clienților creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu sumele încasate de la clienți reprezentând avansurile pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări.

Se debitează cu decontarea avansurilor încasate de la clienți.

Soldul contului este creditor şi reprezintă sumele datorate clienților.

Principalele operațiuni privind **decontările cu clienții** se înregistrează în contabilitate astfel:

- *vânzarea produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale şi mărfurilor, precum şi facturarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate:*

411 “Clienți”	=	%
		701 “Venituri din vânzarea produselor finite”
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”
		706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii”
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
		708 „Venituri din activități diverse”
		4427 “T.V.A. colectată”

- *diferențe de curs nefavorabile constatate cu ocazia lichidării creanțelor în devize:*

665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	**4111** “Clienți”

- diferențe de curs favorabile constatate cu ocazia lichidării creanțelor în devize:

4111 “Clienți”	=	**765** “Venituri din diferențe de curs valutar”

- avansuri încasate de la clienți:

%	=	**419** “Clienți-creditori”
512 “Conturi curente la bănci”		
531 “Casa”		

- decontarea către clienți a avansurilor nedecontate:

419 “Clienți-creditori”	=	**4111** “Clienți”

- restituirea către clienți a avansurilor nedecontate:

419 “Clienți-creditori”	=	%
		512 “Conturi curente la bănci”
		531 “Casa”

- evidențierea clienților incerți sau în litigiu:

4118 “Clienți incerți sau în litigiu”	=	**411** “Clienți”

- scoaterea din patrimoniu a clienților insolvabili:

654 “Pierderi din creanțe”	=	**4118** “Clienți incerți sau în litigiu”

- reactivarea clienților scoşi din evidență:

4111 “Clienți”	=	**754** “Venituri din creanțe reactivate”

- încasarea sumelor datorate de clienți:

%	=	**4111** “Clienți”
512 “Conturi curente la bănci”		
531 “Casa”		

9.2 Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările şi protecția socială

Contabilitatea datoriilor şi creanțelor privind personalul se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 42 "Personal şi conturi asimilate",** din care fac parte conturile **421** "Personal-salarii datorate"**, 423** "Personal-ajutoare materiale datorate", **424** "Participarea personalului la profit", **425** "Avansuri acordate personalului", **426** "Drepturi de personal neridicate"**, 427** "Rețineri din salarii datorate terților" şi **428** "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul."

Contul 421 "Personal-salarii datorate" ține evidența salariilor de bază şi suplimentare (sporuri, prime, concedii de odihnă) cuvenite personalului. Este cont de *pasiv*.

Se creditează cu salariile şi alte drepturi asimilate datorate personalului, prin debitul contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

Se debitează cu:

- impozitul pe salarii reținut, prin creditul contului 444 "Impozit pe veniturile de natura salariilor";
- reținerea avansului acordat personalului în cursul lunii , prin creditul contului 425 "Avansuri acordate personalului" ;
- contribuția personalului la asigurările sociale, prin creditul contului 4312 "Contribuția salariaților la asigurările sociale";
- contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate, prin creditul contului 4314 „Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate"
- contribuția personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul contului 4372 "Contribuția personalului la fondul de şomaj";
- sumele datorate de salariați terților, reținute din salarii, prin creditul contului 427 "Rețineri din salarii datorate terților";
- sumele neridicate de personal, în termenul legal, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate";
- salariile nete achitate personalului, prin creditul contului 5311 "Casa în lei"sau 5121 „Conturi la bănci în lei".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere personalului său, reprezentând salarii şi alte venituri asimilate acestora.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului" este cont de *activ* şi reflectă creanțele întreprinderii față de angajați pentru avansurile acordate în cursul lunii în contul remunerației.

Se debitează cu:

- avansurile acordate personalului şi care reprezintă în general 40-50% din salariul de încadrare, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- avansurile neridicate în termen, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate".

Se creditează cu avansurile acordate în timpul lunii şi reținute pe statele de plată a salariilor sau pe listele de plată a ajutoarelor materiale, prin debitul contului 421 "Personal-salarii datorate" sau 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Soldul debitor reprezintă avansurile acordate personalului, deci creanțele întreprinderii față de salariații săi şi care urmează a se reține din drepturile totale salariale ale acestora.

Alături de salarii, în anumite situații, personalul unităților mai beneficiază de diverse ajutoare sociale, ca de exemplu: ajutoare de boală, concedii de maternitate, concedii pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani şi pentru îngrijirea copilului până la împlinirea vârstei de 2 ani, ajutore pentru procurarea de proteze medicale, ajutore în caz de deces a unui membru de familie sau chiar a salariatului. Contul utilizat pentru reflectarea acestor indemnizații materiale ce se acordă personalului şi care se suportă din contribuția unității pentru asigurări sociale, precum şi de către întreprindere în prima perioadă (pentru primele 7/12/17 zile în funcție de numărul de salariați al întreprinderii)[50] este 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Contul 423 "Personal-ajutoare materiale datorate" este cont de *pasiv.*

Se creditează cu:

- sumele datorate personalului pe baza listelor de plată, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuția unității la asigurările sociale, prin debitul contului 4311 "Contribuția unității la asigurările sociale";
- sumele datorate personalului, şi care se suportă de angajator, prin debitul contului 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială".

Se debitează cu:

- impozitul reținut şi datorat bugetului, prin creditul contului 444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor";
- reținerea avansurilor acordate în cursul lunii, prin creditul contului 425 "Avansuri acordate personalului";
- contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate, prin creditul contului 4314 „Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate"
- contribuția personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul contului 4372 "Contribuția personalului la fondul de şomaj";
- reținerile făcute în contul terților, prin creditul contului 427 "Rețineri din salarii datorate terților";
- sumele nete achitate personalului ca ajutoare materiale sau şomaj tehnic, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- sumele neridicate în termenul legal de salariați, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de unitate personalului său ca ajutoare materiale sau pentru şomaj tehnic.

---

[50] Legea 19/2000, privin sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale (cu modificările ulterioare OUG nr.107/2001, etc.)

În vederea stimulării personalului unității în realizarea unei activități eficiente, se acordă acestuia, în cursul anului, cât şi la sfârşitul anului diferite premii.

Contul 424 "Participarea personalului la profit" ține evidența stimulentelor datorate de unitate personalului din profitul net obținut la sfârşitul anului. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează după închiderea exercițiului financiar (după aprobarea situațiilor financiare anuale şi repartizarea profitului de către AGA) cu suma repartizată din profitul net cuvenită personalului prin debitul contului 117 „Rezultatul reportat".

Se debitează cu:

- impozitul reținut personalului, prin creditul contului 444 "Impozit pe salarii";
- sumele nete achitate celor în drept, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- sumele neridicate de personal în termen, prin creditul contului 428 "Drepturi de personal neridicate".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele din fondul de participare la profit, datorat de unitate personalului său.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" ține evidența drepturilor de personal neridicate în termen de 3 zile. Sumele rămân înregistrate în acest cont până la achitarea lor celor în drept sau, în caz contrar, până la prescrierea acestor drepturi.

Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu:

- salariile nete achitate personalului şi neridicate de aceştia, în termen, prin debitul contului 421 "Personal-salarii datorate";
- ajutoarele materiale nete datorate personalului şi neridicate de aceşti în termen, prin debitul contului 423 "Personal-ajutoare materiale datorate";
- stimulentele suplimentare nete sub formă de premii sau participare la profit datorate personalului şi neridicate în termen, prin debitul contului 424 "Participarea personalului la profit";
- avansurile neridicate de personal în termen, prin debitul contului 425 "Avansuri acordate personalului".

Se debitează cu:

- sumele achitate celor în drept, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- drepturile de personal prescrise şi datorate bugetului de stat sau, după caz, trecute la alte venituri din exploatare, prin creditul contului 448 "Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului" sau 758 "Alte venituri din exploatare".

Soldul creditor reflectă sumele datorate de unitate personalului şi care nu au fost ridicate în termen.

Contul 427 "Rețineri din salarii datorate terților" evidențiază sumele reținute personalului, reprezentând datorii ale cestora față de alte unități sau

persoane fizice, consecința unor contracte sau a unor hotărâri judecătoreşti. Cunoscute sub denumirea de popriri, contravaloarea chiriilor, ratelor, (amenzi, pensii alimentare,) etc., datorate de personal. Este un cont de pasiv.

Se creditează cu sumele reținute din salarii sau ajutoare materiale, făcute pe statele de plată personalului ca fiind datorate terților, prin debitul conturilor 421 "Personal-salarii datorate" şi 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Se debitează cu sumele reținute personalului şi achitate terților, prin creditul conturilor 5121 "Conturi curente la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Soldul creditor al contului reflectă sumele reținute personalului pe statele de plată şi neachitate terților.

Contul 428 "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul" evidențiază datoriile ți creanțele întreprinderii față de personal este un cont *bifuncțional* şi se dezvoltă în următoarele sintetice de gradul II: 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"; 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul".

Subcontul 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul" *se creditează* cu sumele datorate salariaților pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea care urmează să se închidă, sumele datorate personalului sub formă de ajutoare.

Se debitează cu sumele achitate personalului.

Soldul contului este creditor şi reprezintă sumele datorate salariaților.

Subcontul 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul" *se debitează* cu sumele datorate de personal reprezentând chirii şi consumuri, care se fac venit la întreprindere, precum şi eventualele sume datorate prin debite, salarii, avansuri nejustificate, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite.

Se creditează cu sumele încasate de la salariați.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele datorate de salariați.

Salariile plătite personalului se compun din:

- salariile de bază, stabilite în funcție de calitatea muncii efectuate sau în funcție de timpul efectiv lucrat;
- salarii suplimentare, sub forma diferitelor sporuri (spor de toxicitate, de noapte, etc.), premii, concedii plătite, etc.

Totalitatea salariilor de bază şi celor suplimentare constituie fondul de salarii. Fondul de salarii trebuie să fie corelat cu productivitatea muncii şi stabilit în funcție de posibilitățile financiare ale fiecărei unități patrimoniale, astfel încât plata drepturilor salariale să poată fi asigurată numai din venituri proprii.

Calcularea restului de plată poate fi reprezentată schematic ca şi în fig.nr. 9.1.

Salariul aferent timpului efectiv lucrat
+ concedii de odihnă
+ concedii medicale
+ premii
+ sporuri

= Salariul brut

- contribuția personalului la asigurările sociale de stat de 9,5%
- contribuția personalului la fondul de şomaj de 1%
- contribuția personalului la asigurările de sănătate de 6,5%
- cheltuieli profesionale
- deduceri de bază
- deduceri suplimentare

= Baza impozabilă

+ cheltuieli profesionale
+ deduceri de bază
+ deduceri suplimentare
- impozit pe salariu
- avansuri acordate
- premii
- alte rețineri (rate, chirii popriri)

= Rest de plată

Fig.nr.9.1.Calcularea restului de plată

Constituirea fondurilor de asigurări şi protecție socială se realizează din contribuții ale agenților economici ce folosesc personal salariat cât şi din contribuții ale salariaților. În primul caz aceste cotizații sunt cheltuieli patronale (deoarece sunt suportate de titularul de patrimoniu – persoană juridică sau fizică) ce foloseşte personal salariat, iar în cel de-al doilea caz aceste cotizații sunt cheltuieli salariale, suportate din veniturile fiecărui salariat.

Contabilitatea datoriilor şi creanțelor privind asigurările şi protecția socială *s*e ține cu ajutorul conturilor din **grupa 43 "Asigurări sociale,**

protecție socială şi conturi asimilate", din care fac parte conturile: **431** “Asigurări sociale”, **437** “Ajutor de şomaj”, **438** “Alte datorii şi creanțe sociale”.

Conturile 431 şi 437 sunt conturi de *pasiv* şi se compun fiecare din subconturile**: 4311** “Contribuția unității la asigurările sociale”,4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”, 4313 „Contribuția unității la asigurările de sănătate”, 4314 „Contribuția personalului la asigurările de sănătate”, 4315 „Contribuția unității la fondul pentru risc accidente şi boli profesionale” respectiv **4371 “**Contribuția unității la fondul de şomaj” şi **4372 “**Contribuția personalului la fondul de şomaj”.

Contul 431 „Asigurări sociale” ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului şi a personalului la asigurările sociale şi a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate şi se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale”
- **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale”
- **4313** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”
- **4314** „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”
- **4315** „Contribuția angajatorului pentru risc si accidente”
- **4316** „Contribuția angajatorului pentru Concedii medicale şi garantarea creanțelor salariale”

Este un cont de pasiv.

Se creditează cu contribuția angajatorului la asigurările sociale prin debitul contului 6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”[51];

- contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (5,2%) prin debitul contului 6543 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”;

- contribuția personalului la asigurările sociale (10,50%) şi la asigurările sociale de sănătate (5,5%) prin debitul conturilor 421 „Personal salarii datorate” şi 423 „Personal ajutoare materiale datorate”.

Se debitează cu sumele datorate personalului ca ajutoare materiale, suportate conform legii din contribuția unității la asigurările sociale prin creditul contului 423 „Personal ajutoare materiale” şi cu sumele achitate bugetului asigurărilor sociale şi casei asigurărilor sociale de sănătate prin creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate bugetului asigurărilor sociale şi bugetului asigurărilor sociale de sănătate.

Întreprinderile care folosesc personal salariat au obligația legală de contribui la formarea fondurilor de asigurări sociale de stat. Această contribuție se determină prin aplicarea unei cote procentuale, diferențiată în funcție de grupa de muncă a salariaților, asupra câştigului brut lunar, realizat de salariații încadrați cu

[51] Cotele procentuale sunt cele aferente anului 2009

contract de muncă (pe durată determinată sau nedeterminată), indiferent de forma se salarizare utilizată şi de forma de proprietate.

Pentru calculul corect al contribuției unității la asigurărilor sociale de stat fiecare întreprindere trebuie să-şi nominalizeze salariații pe grupe de muncă, evidențierea făcându-se şi pe recapitulații la statele de plată unde se menționează grup de muncă, numărul de salariați, fondul de salarii şi contribuția aferentă la asigurările sociale.

Contribuția unității la asigurările sociale nu se datorează asupra unor drepturi de personal constând din:

- drepturile plătite personalului din fondurile asigurărilor sociale de stat (excepție fac cei aflați în întreruperea activității pentru creşterea copilului până la 2 ani);
- drepturile plătite în perioada preavizului de concediere
- drepturile de autor sau colaborator extern;
- drepturile plătite pentru executarea unor lucrări sau pentru prestarea de servicii pe bază de contracte civile sau pentru alte categorii de lucrări care nu au la bază contracte de muncă reglementate ca atare prin legislația muncii;
- sumele ce se acordă salariaților din profitul net de către societățile comerciale şi regiile autonome;
- indemnizațiile primite de membrii consiliului de administrație şi cenzori;
- indemnizația de delegare şi detaşare şi indemnizațiile acordate personalului transferat în condițiile legii.
- premiile şi alte drepturi acordate potrivit reglementărilor legale.

Sumele exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale nu se iau în considerare la stabilirea cuantumului prestațiilor de asigurări sociale.

Calcularea şi plata contribuției către bugetul asigurărilor sociale de stat se fac lunar.

Termenele de plată a contribuției pentru asigurările sociale de stat sunt:

- data stabilită pentru plata drepturilor salariale pe luna în curs, în cazul angajatorilor care efectuează plata drepturilor salariale lunar, dar nu mai târziu de data de 25 lunii următoare celei pentru care se datorează plata;
- data stabilită pentru plata chenzinei doua, în cazul angajatorilor ce efectuează plat drepturilor salariale chenzinal, dar nu mai târziu de dat de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata;

Angajatorii, indiferent de forma de proprietate, vor depune în bancă, odată cu documentația pentru plata salariilor şi a altor venituri ale asiguraților, şi documentele pentru plata contribuțiilor datorate bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetului asigurărilor sociale de sănătate, plățile efectuându-se simultan, sub control bancar.

În cazul în care persoanele juridice sau fizice care folosesc personal salariat au plătit, potrivit dispozițiilor legale, direct salariaților unele drepturi de

asigurări sociale prevăzute de lege, altele decât cele care se suportă din fondurile proprii, aceştia vor depune în contul asigurărilor sociale de stat numai diferența de asigurări sociale ce trebuie plătită bugetului asigurărilor sociale de stat.

Neplata contribuțiilor datorate în termen de 3 zile lucrătoare de la scadența obligațiilor generează majorări de întârziere.

Persoanele care au calitatea de salariați şi sunt cuprinse în sistemul asigurărilor sociale contribuie cu treime din cota de asigurări sociale, stabilită anual pentru condiții normale de muncă.

În această situație se află următoarele categorii de asigurați:

- persoanele care desfăşoară activități pe bază de contract individual de muncă;
- persoanele care îşi desfăşoară activitatea în funcții elective sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative sau judecătoreşti, pe durata mandatului, precum şi membrii cooperatori dintr-o organizație cooperației meşteşugăreşti, ale căror drepturi şi obligații sunt asimilate cu ale persoanelor care desfăşoară activități pe bază de contract individul de muncă;

Contul 437 "Ajutor de şomaj" este un cont de *pasiv*. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II :

- **4371** „Contribuția unității la ajutorul de şomaj"
- **4372** „Contribuția personalului la ajutorul de şomaj"

Se creditează cu:

- contribuția lunară de 0,5% calculată asupra fondului de salarii brute, suportată pe cheltuieli de către întreprindere, prin debitul contului 6452 "Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj;
- contribuția lunară de 0,5% a salariaților, suportată din salariul lunar brut sau din ajutoare materiale, prin debitul conturilor 421 "Personal-salarii datorate" sau 423"Personal-ajutoare materiale datorate".

Se debitează cu:

- sumele virate la bugetul asigurărilor sociale reprezentând contribuția lunară a întreprinderilor şi a salariaților la fondul de şomaj, prin creditul contului 5121 "Conturi la bănci în lei".

Soldul creditor reflectă contribuția înregistrată la fondul de şomaj şi nevirată la M.M.P.S.

Agenții economici (persoane juridice şi fizice) care utilizează personal salariat contribuie la constituire fondului pentru ajutorul de şomaj. Contribuția se realizează prin aplicarea unei cote de 0,5% asupra tuturor sumelor ce se include în fondul de salarii realizat lunar în valoare brută.

Conform normelor în vigoare în fondul de salarii realizat lunar asupra căruia se aplică cota de 0,5% se include:

- salariile de bază;
- sporurile şi indemnizațiile la salariul de bază;
- salariul de merit;

- salariile de bază pentru persoanele încadrate prin cumul, inclusiv pentru pensionarii care cumulează pensia cu salariul;
- sumele realizate prin plata cu ora, gărzi, indemnizații clinice;
- stimulentele şi premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;
- indemnizațiile pentru concediu de odihnă;
- indemnizațiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă suportate de unități;
- plățile făcute salariaților zilieri sau temporari;
- indemnizațiile plătite personalului ce lucrează pe bază de contracte de prestări de servicii sau convenții civile (colaborări) dacă sunt suportate din fondul de salarii;
- salariile fixe sau indemnizațiile plătite administratorilor, cenzorilor, împuterniciților statului;
- alte sume.

Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj constituie o cheltuială de exploatare.

Contribuția personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj constă dintr-o cotă de 0,5% din salariul de bază lunar de încadrare; această sumă se calculează şi se reține din drepturile personalului de către fiecare întreprindere care foloseşte personal salariat.

Salariul de bază avut în vedere la aplicarea contribuției de 0,5% este salariul de bază lunar brut, în care, potrivit legii, sau, după caz, contractul colectiv de muncă, se include şi sporurile şi indemnizațiile care fac parte din salariul de bază. La unitățile în care salariile se stabilesc prin negocieri colective sau individuale sporurile şi indemnizațiile avute în vedere la calculul contribuției personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj sunt cele menționate în contractul colectiv de muncă sau în contractul individual de muncă, după caz, ca făcând parte din salariul de bază.

Contul 438 “Alte datorii şi creanțe sociale” se utilizează la finele exercițiului financiar pentru evidențierea următoarelor situații: când întreprinderea a achitat în plus anumite sume salariaților, din fondul de asigurări şi protecție socială şi ca urmare ea are drepturi față de salariați şi respectiv obligații față de M.M.P.S., respectiv în situația în care întreprinderea constată că s-au achitat în plus anumite sume salariaților, din fondul de asigurări şi protecție socială şi ca urmare are drepturi față de salariați şi respectiv obligații față de M.M.P.S.,

Contul este *bifuncțional* şi se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, şi anume: 4381 “Alte datorii sociale” şi 4382 “Alte creanțe sociale”.

Se creditează cu:

- sumele constatate la sfârşitul exercițiului ca fiind achitate în plus salariaților din fondurile de asigurări şi protecție socială, şi care se datorează

bugetului asigurărilor sociale, prin debitul contului 428 “Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul”.

Se debitează cu:

- sumele virate în nul următor asigurărilor sociale şi reflectate în exercițiul precedent ca şi datorii față de M.M.P.S., prin creditul contului 5121 “Conturi curente la bănci în lei”
- sumele datorate salariaților, aferente exercițiului încheiat şi care se vor achita în anul următor din fondul de asigurări sociale, prin creditul contului 428 “Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul”.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprinderi, bugetului asigurărilor sociale, iar *soldul debitor* reflectă sumele cuvenite salariaților, ce urmează a se achita în contul asigurărilor şi protecției sociale, deci creanțe față de M.M.P.S.

Principalele operațiuni privind decontările cu personalul, asigurările şi protecția socială se înregistrează în contabilitate astfel:

- *plata avansurilor cuvenite conform contractului de muncă:*

425 “Avansuri acordate personalului”	=	%
		531 “Casa”
		512 „Conturi curente la bănci”

- *cheltuieli cu salariile brute datorate personalului:*

641 “Cheltuieli cu salariile personalului” = **421** “Personal - salarii datorate”

- *rețineri din salarii:*

421 “Personal - salarii datorate”	=	%
		4372 “Contribuția personalului la fondul de şomaj”
		4312 “Contribuția personalului la asigurările sociale”
		444 “Impozitul pe veniturile de natura salariilor”
		4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”
		425 “Avansuri acordate personalului”
		427 “Rețineri din salarii datorate terților”
		4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”

- *plata salariilor nete datorate personalului:*

421 “Personal salarii datorate”	=	%
		531 “Casa”
		512 „Conturi curente la bănci”

- *evidențierea ajutoarelor materiale:*

431 “Asigurări sociale”	=	**423** “Personal ajutoare materiale datorate”

- *rețineri din ajutoarele materiale:*

423 “Personal – ajutoare materiale datorate”	=	%
		425 “Avansuri acordate personalului”
		444 “Impozitul pe veniturile de natura salariilor”

- *plata sumelor nete reprezentând ajutoarele materiale*

423” Personal - ajutoare materiale datorate”	=	%
		531 “Casa”
		512 „Conturi curente la bănci”

- *evidențierea drepturilor de participare a salariaților la profit:*

117 “Rezultatul reportat”	=	**424** “Participarea personalului la

- *reținerea impozitului şi achitarea drepturilor cuvenite din participarea salariaților la profit:*

424 “Participarea personalului la profit”	=	%
		444 “Impozitul pe veniturile de natura salariilor”
		531 “Casa”
		512 „Conturi curente la bănci”

- *evidențierea sumelor neridicate reprezentând salarii şi alte drepturi ale personalului:*

%	=	**426** “Drepturi de personal neridicate”
421 “Personal salarii datorate”		
423 “Personal ajutoare materiale datorate”		
424 “Participarea personalului la profit”		

- *plata drepturilor de personal neridicate:*

426 "Drepturi de personal neridicate"	=	%
		531 "Casa"
		512 „Conturi curente la bănci"

- *drepturi de personal neridicate şi prescrise, datorate bugetului statului sau înregistrate ca venituri de exploatare:*

426 "Drepturi de personal neridicate"	=	%
		4481 "Alte datorii față de bugetul statului"
		758 "Alte venituri din exploatare"

- *virarea popririlor efectuate asupra drepturilor de personal:*

427 "Rețineri din salarii datorate terților"	=	%
		512 "Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"

- *alte sume datorate salariaților:*

641 "Cheltuieli cu salariile"	=	**4281** "Alte datorii în legătură cu personalul"

- *plata altor sume datorate salariaților:*

4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	=	**531** "Casa"

- *încasarea altor sume datorate salariaților:*

531 "Casa"	=	**4282** "Alte creanțe în legătură cu personalul"

- *contribuția unității pentru asigurările sociale:*

6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"	=	**4311** "Contribuția unității la asigurările sociale"

- *contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate:*

6453 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	=	**4313** "Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate"

- *contribuția unității pentru constituirea fondului de şomaj:*

6452 "Contribuția unității pentru fondul de şomaj"	= **4371** "Contribuția unității la fondul de şomaj"

- *virarea sumelor reprezentând contribuția unității la asigurările sociale,la asigurările sociale de sănătate, la fondul pentru ajutorul de şomaj, contribuția salariaților la asigurările sociale de sănătate şi la fondul de şomaj:*

%	= **512** "Conturi curente la bănci"
4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	
4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"	
4313 "Contribuția angajatorului pentru asigurările socialede sănătate"	
4314 "Contribuția angajaților pentru asigurările socialede sănătate"	
4371 "Contribuția unității la fondul de şomaj"	
4372 "Contribuția personalului la fondul de şomaj"	

- *evidențierea sumelor achitate în plus reprezentând ajutoare materiale:*

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	= **4381** "Alte datorii sociale"

9.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

În cadrul decontărilor cu bugetul statului şi alte organisme publice se cuprind: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile de natura salariilor, subvenții de primit, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit datorat de întreprindere se determină prin aplicarea cotelor procentuale asupra profitului impozabil din care se deduc reducerile şi scutirile potrivit legii.

Profitul este o formă de venit obținut prin intermediul unei activități economice, ca urmare a investirii unui capital. Pentru ca venitul realizat să poată fi calificat profit, este necesar ca activitatea economică să fie desfaşurată cu scopul obținerii de beneficiu.

Aceasta subliniere este foarte importantă, întrucât, în practică, există situația în care o entitate desfaşoară o activitate producatoare de venit ce nu este calificată drept profit, pentru că nu există intenția obținerii unui beneficiu, ci veniturile sunt destinate susținerii unei alte activități proprie entității respective. Este cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.

Impozitul pe profit este un impozit direct care se aplică beneficiului obținut din desfăşurarea unei activități economice. El reprezintă una din principalele surse de venituri ale bugetului de stat.

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%.

Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este 3% in anul 2009.

Profitul impozabil se calculează ca diferență intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adăuga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

De la 1 mai 2009 se va aplica plata unui impozit minim.

Contribuabilii care desfăşoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri in baza unui contract de asociere, si in cazul cărora impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

Contribuabilii in cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru transa de venituri totale corespunzătoare sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.

Sumele corespunzătoare impozitului minim, stabilite in funcție de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, sunt următoarele:

Venituri totale anuale (lei)	**Impozit minim anual (lei)**
0-52.000	2.200
52.001 – 215.000	4.300
215.001 – 430.000	6.500
430.001 – 4.300.000	8.600
4.300.001 – 21.500.000	11.000
21.500.001 – 129.000.000	22.000
Peste 129.000.001	43.000

Tabelul nr. 9.2. Cotele de impozit pe profit forfetar aplicate începând din 1 mai 2009.

Pentru încadrarea in transa de venituri totale prevăzută mai sus, se iau in calcul veniturile totale, obținute din orice sursa, înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, din care se scad:

a) veniturile din variația stocurilor;

b) veniturile din producția de imobilizări corporale si necorporale;

c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale si a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;

d) veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, conform reglementarilor legale;

e) veniturile rezultate din anularea datoriilor si a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementarilor legale;

f) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare;

g) veniturile neimpozabile prevăzute mai jos.

In situația in care impozitul datorat de microîntreprinderi este mai mic decât impozitul minim anual, prevăzut in tabelul 2.1. acestea sunt obligate la plata impozitului la nivelul acestei sume.

Microîntreprinderile, pentru anul 2009 se au in vedere următoarele reguli[52]:

a) pentru trimestrul al II-lea se compara impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat la sfârşitul trimestrului cu impozitul minim anual, recalculat in mod corespunzător pentru perioada 1 mai-30 iunie 2009, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 luni si înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective;

b) pentru trimestrele al III-lea si al IV-lea se compara impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat la sfârşitul fiecărui trimestru cu impozitul minim anual recalculat in mod corespunzător pentru trimestrul respectiv, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 luni si înmulțirea cu numărul de luni aferent trimestrului respectiv.

Taxa pe valoarea adăugată se calculează asupra sumelor obținute din livrări de bunuri şi servicii. Aceasta se înregistrează în contabilitate într-un cont colector numit "T.V.A. colectată".

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte lunar pe bază de decont, ca diferență între valoarea taxei exigibile aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate (T.V.A. colectată) şi a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri şi servicii (T.V.A. deductibilă).

În situația în care există decalaje între faptul generator de T.V.A. şi exigibilitatea acesteia, totalul de T.V.A. se înregistrează într-un cont distinct denumit T.V.A. neexigibilă, care pe măsură ce devine exigibilă se trece la T.V.A. colectată, respectiv la T.V.A. deductibilă. De asemenea, în acest cont se înregistrează şi T.V.A. deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri şI servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile, respectiv la data închiderii exercițiului. Diferența de taxă în plus sau în minus între T.V.A. colectată sau T.V.A. deductibilă se înregistrează în conturi distincte (T.V.A. de plată, respectiv T.V.A. de recuperat) şi se regularizează în condițiile legii.

Impozitul pe veniturile de natura salariilor reprezintă suma datorată de o persoană fizică pentru veniturile realizate într-un an fiscal, determinată prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual. La rândul său, “*venitul anual global* reprezintă suma veniturilor nete realizate din activități independente, din

[52] Art. 35 pct. 8 din OUG nr. 34/2009

salarii, din cedarea folosinţei bunurilor, precum şi a veniturilor de aceeaşi natură realizate din străinătate, obţinute de persoanele fizice române, din care se scad pierderile fiscale reportate şi deducerile personale”. *Deducerile personale* reprezintă o sumă neimpozabilă acordată contribuabilului, cuprinzând deducerea personală de bază şi deducerile personale suplimentare, în funcţie de situaţia proprie sau a persoanelor aflate în întreţinere.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură, obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate şi pentru concediul privind îngrijirea copilului în vârstă de până la doi ani.

Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii:

- indemnizaţiile din activităţi desfăşurate urmare a unei funcţii de demnitate publică, stabilite potrivit legii;
- drepturile de soldă lunară, indemnizaţii, prime, premii, sporuri şi alte drepturi le cadrelor militare, acordate potrivit legii;
- indemnizaţia lunară brută, precum şi suma din profitul net cuvenite administratorilor la companii/societăţi naţionale, societăţi comerciale, la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi la regiile autonome;
- sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;
- sumele primite de reprezentanţii în Adunarea Generală a Acţionarilor, în Consiliul de administraţie şi în Comisia de cenzori;
- sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, conform legii;
- alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

Veniturile de natură salarială prezentate mai sus, sunt venituri din activităţi dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părţile care intră în relaţii de muncă, denumite angajator şi angajaţi, stabilesc de la început: felul activităţii, timpul de lucru şi locul desfăşurării activităţii;
- partea care utilizează forţa de muncă, pune la dispoziţia celeilalte părţi mijloacele de muncă (spaţii cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă, etc.);
- persoana care activează contribuie numai cu forţa ei fizică sau capacitatea ei intelectuală (nu şi capitalul propriu);
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă din cheltuielile în interesul serviciului, ale persoanei care activează (diurna, alte cheltuieli de deplasare);
- plata indemnizaţiei pe timp de concediu de odihnă precum şi a indemnizaţiei de boală;

- persoana care activează, lucrează sub îndrumarea unei alte persoane şi este obligată să respecte aceste îndrumări.

În scopul determinării impozitului pe veniturile de natura salariilor, se consideră *angajator*, persoana juridică sau persoana fizică şi orice altă entitate, la care îşi desfăşoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează muncă în schimbul unei plăți.

Angajatul este persoana fizică care îşi desfăşoară activitatea la un angajator în baza unei relații contractuale de muncă (contract individual de muncă) sau în baza unor legi speciale, în schimbul unei plăți.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum şi orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă şi care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă inclusiv cele prevăzute de legislația muncii şi de contractul colectiv de muncă:

- salariile de bază;
- sporurile şi adaosurile de orice fel;
- indemnizații de orice fel;
- recompense şi premii de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual şi stimulente acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulente din fondul de participare la profit acordate salariaților întreprinderilor, după aprobarea bilanțului contabil, potrivit legii;
- sumele primite din concediul de odihnă;
- sumele primite din fondul asigurărilor sociale, în caz de incapacitate temporară de muncă şi de maternitate;
- sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului în vârstă de până la doi ani;
- sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului până la împlinirea de către acesta a vârstei de 7 ani;
- sumele primite pentru concedii medicale privind îngrijirea copiilor cu handicap accentuat sau grav, până la împlinirea de către copii a vârstei de 18 ani;
- orice alte câştiguri în bani sau în natură, primite de la angajatori, de către angajați ca plata muncii lor.

b) indemnizațiile, precum şi orice alte drepturi acordate persoanelor din cadrul organelor autorității publice, alese în funcție, potrivit prevederilor Constituției României, indemnizațiile acordate persoanelor din cadrul autorității publice, numite în funcții potrivit legii, precum şi a altor asimilate ca funcții de demnitate publică stabilite potrivit sistemului de stabilire a indemnizațiilor pentru persoane care ocup funcții de demnitate publică (de exemplu, personalul din conducerea cultelor religioase, etc.);

c) drepturile cadrelor militare în activitate şi militarilor angajaţi pe bază de contract, reprezentând solda lunară compusă din sold de grad, solda de funcţie, gradaţii şi indemnizaţii, precum şi premii şi alte drepturi stabilite potrivit legislaţiei speciale;

d) drepturile administratorilor, obţinute în baza contractului de administrare încheiat cu companiile/societăţile naţionale, societăţile comerciale, la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi a regiilor autonome, stabilite potrivit legii, cum ar fi indemnizaţie lunară brută, suma cuvenit prin participare la profitul net al societăţii;

e) sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăţi comerciale, constituite prin subscripţie publică, potrivit cotei de participare la profitul net, stabilită de adunarea constitutivă potrivit legislaţiei în vigoare;

f) sumele primite de reprezentanţii în Adunarea Generală a Acţionarilor, numiţi potrivit legii şi sumele primite de membrii Consiliului de Administraţie şi cenzori stabilite potrivit prevederilor legale;

g) sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, conform legii;

h) alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

Determinarea venitului din salarii.

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate, precum şi a avantajelor primite de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care au fost acordate.

Pentru persoanele fizice care desfăşoară activităţi pe teritoriul României, sunt considerate venituri din salarii realizate din România, sumele primite de la angajatori cu sediul sau domiciliul în România, precum şi de la angajatori cu sediul sau domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma. Sumele primite sub formă de venituri din salarii de persoanele fizice cu domiciliul în România care desfăşoară activitate în străinătate şi sunt plătite de un angajator străin se supun prevederilor convenţiilor şi acordurilor de evitare a dublei impuneri pe care Guvernul român le-a încheiat cu alte state.

Pentru persoanele fizice străine şi cele române fără domiciliul în România se impozitează numai salariul obţinut din România.

În cazul persoanelor fizice române cu domiciliul în România, se supun impunerii anuale atât veniturile din salarii obţinute în ţară, cât şi cele din străinătate. Pentru veniturile din salarii impozitate în străinătate se acordă credit fiscal extern. Veniturile din salarii primite de persoanele fizice române de la sucursalele, filialele, şantierele de construcţii, reprezentanţele, agenţiile birourile şi alte asemenea unităţi, aparţinând persoanelor juridice cu sediul în România, altele decât instituţiile publice şi care îşi desfăşoară activitatea în străinătate se impozitează conform dispoziţiilor O.G. nr.73/99, coroborate cu prevederile convenţiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri încheiate de Guvernul României cu statele unde îşi desfăşoară activitatea aceste unităţi.

Contribuabilii care realizează venituri din salarii, datorează lunar impozit, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului pe venitul anual, calculat şi reținut de către plătitorul de venituri.

Evaluarea drepturilor salariale acordate în natură, precum şi a avantajelor acordate angajaților se face în momentul acordării şi se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor şi avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

Transformarea în lei a sumelor sub formă de salarii obținute în valută de la angajatori din România, se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României pentru ziua precedentă plății acestor drepturi. Salariile obținute de la angajatori din străinătate pentru activitate desfăşurată în România se vor transforma în lei la cursul de schimb valutar al Băncii Naționale a României din data plății acestora sau la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României în cazul care nu se cunoaşte data plății acestor venituri.

Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, baremul lunar de impozit se aplică asupra bazei de calcul, determinată astfel:

- asupra venitului net lunar din salarii, determinat prin scăderea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii reținute şi a sumei reprezentând cheltuieli profesionale, diminuat cu deducerile personale de bază şi suplimentare acordate în luna respectivă, după caz, pentru veniturile din salarii la funcția de bază;
- asupra venitului net calculat ca diferență dintre venitul brut realizat într-o lună şi contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia, pentru veniturile din salarii, altele decât cele de la funcția de bază.

Venitul net din salarii se determină fără se lua în considerare veniturile salariale care sunt scutite de impozit pe venit.

În scopul determinării impozitului pe veniturile salariale, prin locul unde se află funcția de bază se înțelege:

- pentru persoanele fizice angajate la un singur loc de muncă, ultimul loc înscris în carnetul de muncă;
- în cazul cumulului de funcții, locul ales de persoanele fizice unde sunt achitate contribuția de asigurări sociale de stat, contribuția la asigurările sociale de sănătate, contribuția la fondul pentru plata ajutorului de şomaj şi alte sume datorate potrivit legii;
- în cazul în care o persoană fizică obține numi venituri de natură salarială urmare a încheierii unei singure convenții civile de prestări de servicii, conform legii, acesta este considerat şi locul unde deține funcția de bază;
- când persoana fizică obține numai venituri de natră salarială din mai multe contracte individuale de muncă, potrivit legii, persoana fizică îşi alege locul unde deține funcția de bază cu acordul organului fiscal în raza căruia contribuabilul îşi are domiciliul.

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului. Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut a următoarelor cheltuieli după caz:

- contribuțiile reținute, potrivit legii, pentru asigurările sociale, pentru protecția socială a şomerilor şi pentru asigurările sociale de sănătate;
- Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar reprezentând plăți anticipate care se calculează şi se reține la sursa de către plătitorii de venituri care se determină astfel:
- la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii aferent unei luni din care se scad deducerile personale acordate pentru luna respectivă;
- pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut şi contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia.

Beneficiarii de venituri din salarii au dreptul la deducere din venitul din salarii unor sume sub formă de deducere personală de bază şi deduceri personale suplimentare.

Impozitul calculat pe veniturile reprezentând sume primite de reprezentanții în organisme tripartite este final în situația în care contribuabilul care le-a realizat justifică cu documente virarea veniturilor la organizațiile sindicale care le-a reprezentat.

Cota de impozit de 16% se aplică asupra venitului net din salarii. Acesta reprezintă venitul brut din salarii, din care se scad următoarele:

a) contribuțiile obligatorii reținute conform legii (9,5%-C.A.S., 6,5%-C.A.S.S., 1%-şomaj);

b) deducerea personală de bază la acelaşi loc de muncă. Baza de calcul a impozitului se determină scăzând din venitul net:

- deducerea personală de bază, deducere care se actualizează de Ministerul Finanțelor Publice în funție de indicele inflației;
- deducerile personale suplimentare, determinate prin aplicarea unor coeficienți asupra deducerii de bază.

Perioada impozabilă este anul fiscal, care se suprapune cu anul calendaristic. Pentru calculul impozitului lunar pentru veniturile din salarii Ministerul Finanțelor Publice stabileşte baremul lunar cuprinzând tranşele de venituri impozabile lunare şi impozitul lunar, care reprezintă 1/12 din baremul anual. Baremul lunar se actualizează semestrial.

Alte impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului statului sau bugetelor locale cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şI alte impozite şi taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Subvențiile primite sau de primit de către întreprindere se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni se folosesc conturile din **grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale şI conturi asimilate",** şI anume **441** "Impozitul pe profit/venit"; **442** Taxa pe valoarea adăugată"; **444** "Impozitul pe venituri de natura salariilor"; **445** "Subvenții"; **446** "Alte impozite, taxe şI vărsăminte asimilate"; **447** Fonduri speciale, taxe şI vărsăminte asimilate"; **448** Alte datorii şI creanțe cu bugetul statului".

Baza legală care reglementează impozitul pe profit/venit este Codul fiscal, cota de impunere fiind de 16%, iar la microîntreprinderi se aplica o cotă de 3% asupra veniturilor cumulate obținute şi evidențiate în creditul conturilor din grupa 70 „Cifra de afaceri".

Baza de calcul o reprezintă profitul impozabil determinat ca diferență între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal, minus veniturile neimpozabile, minus pierderile fiscale provenite din anii precedenți.

Impozitul pe profit/venit se calculează, evidențează şi achită trimestrial şi cumulat de la începutul anului, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor.

Contul 441 "Impozitul pe profit/venit" ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit/venit. Este un cont *bifuncțional.*

Se creditează cu sumele datorate de întreprindere către bugetul statului reprezentând impozit pe profit prin debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi cu impozitul pe venit datorat de microîntreprinderi prin debitul contului 698 „Alte cheltuieli cu impozitul".

Se debitează cu sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe profit, respectiv venit prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere față de bugetul statului reprezentând impozit pe profit/venit, iar *soldul debitor* reprezintă sumele vărsate în plus față de cele datorate efectiv.

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect cuvenit bugetului de stat pentru valoarea adăugată creată în fiecare stadiu al circuitului economic.

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care constituie livrări de bunuri, prestări de servicii efectuate cu plată sau operațiunile asimilate acestora efectuate de către contribuabili, care efectuează de o manieră independentă activități economice.

Baza legală care reglementează taxa pe valoare adăugată este Codul fiscal, iar cota standard a taxei pe valoare aduăgată este de 19%, care se aplică la baza de calcul reprezentând contravaloarea bunurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoare adăugată. Pentru anumite produse şi servicii cum sunt: medicamente pentru uz uman şi veterinar, cazarea în hoteluri, sumele plătite pentru vizitarea muzeelor, expozițiilor etc, se aplică o cotă redusă de T.V.A. de 9%. Taxa pe valoare adăugată datorată bugetului statului se stabileşte ca

diferență între valoarea taxei adăugate facturată pentru bunurile livrete şi serviciile prestate şi taxa pe valoare adăugată aferente intrărilor dedusă potrivit normelor fiscale.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează în condițiile legii pe baza deconturilor lunare de T.V.A. întocmite de către întreprindere până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, care costituie şi termenul limită pentru plata T.V.A..

Contul 442 "Taxa pe valoarea adăugată" ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind T.V.A.. Este un cont *bifuncțional.* Pentru evidențierea distinctă a T.V.A. se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: **4423** "T.V.A. de plată", **4424** "T.V.A. de recuperat", **4426** "T.V.A. deductibilă", **4427** **"**T.V.A. colectată", **4428** "T.V.A. neexigibilă".

Contul 4423 "T.V.A. de plată", ține evidența T.V.A.de plătit bugetului statului. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare şi T.V.A. deductibilă mai mică prin debitul contului 4427 T.V.A. colectată.

Se debitează cu plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci" şi cu T.V.A. de recuperat, compensată, prin debitul contului 4424 „T.V.A. de recuperat".

Soldul creditor al contului reprezintă T.V.A. exigibilă la plată.

Contul 4424 "T.V.A. de recuperat" ține evidența T.V.A. de recuperat de la bugetul statului. Este cont de *activ.*

Se debitează cu diferențele rezultate la sfârşitul perioadei între T.V.A. colectată mai mică şi T.V.A. deductibilă mai mare, prin creditul contului 4426 „T.V.A. deductibilă".

Se creditează cu T.V.A. încasată de la bugetul statului în baza cererii de rambursare sau cu T.V.A. de recuperat compensată pe perioadele următoare cu T.V.A. de plată prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci", respectiv 4423 „T.V.A. de plată".

Soldul debitor al contului reprezintă T.V.A. de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4426 "T.V.A. deductibilă" ține evidența T.V.A. înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziționate de întreprindere deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont de *activ.*

Se debitează cu sumele reprezentând T.V.A. deductibilă prin creditul conturilor 401 „Furnizori", 404 „Furnizări de imobilizări", 512 „Conturi curente la bănci", 4428 „T.V.A. neexigibilă", 542 „Avansuri spre decontare".

Se creditează cu sumele deductibile din T.V.A. colectată, sume reprezentând T.V.A. deductibilă ce depăşesc valoarea T.V.A. colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului prin debitul contului 4424 „T.V.A. de recuperat" cu prorata din T.V.A. deductibilă devenită nedeductibilă prin debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă *sold*.

Contul 4427 "T.V.A. colectată", ține evidența sumelor datorate de întreprindere bugetului statului, reprezentând T.V.A. aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executării de lucrări. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu T.V.A. înscrisă în facturile emise către clienți prin debitul conturilor 411 „Clienți", 461 „Debitori deverşi", 531 „Casa", 428 „Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul"; T.V.A. neexigibilă devenită exigibilă în cursul lunii prin debitul contului 4428 „T.V.A. neexigibilă";

Se debitează cu: sumele reprezentând T.V.A. deductibilă, prin creditul contului 4426 „T.V.A. deductibilă", T.V.A. de plată datorată bugetului statului, prin creditul contului 4423 „T.V.A. de plată"; sumele reprezentând T.V.A. aferentă clienților insolvabili, scoşi din activ, prin creditul contului 4118 „Clienți incerți sau în litigiu".

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă *sold.*

Contul 4428 "T.V.A. neexigibilă", ține evidența T.V.A. neexigibilă rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri, servicii şi lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor nesosite sau livrărilor pentru care nu s-au întocmit facturi. Este un cont *bifuncțional*.

Se creditează cu: T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate prin debitul contului 411 „Clienți"; T.V.A. aferentă facturilor de întocmit, prin debitul contului 418 „Clienți-facturi de întocmit"; T.V.A. aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă, prin debitul contului 4426 „T.V.A. deductibilă"; T.V.A. aferentă mărfurilor din întreprinderile comerciale cu amănuntul prin debitul contului 371 „Mărfuri".

Se debitează cu T.V.A. aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate prin creditul conturilor 401 „Furnizori", 404 „Furnizori de imobilizări"; T.V.A. deductibilă aferentă facturilor nesosite de la furnizori prin creditul contului 408 „Furnizori-facturi nesosite"; T.V.A. colectată aferentă facturilor întocmite evidențiate anterior ca facturi de întocmit prin creditul contului 4427 „T.V.A. colectată"; T.V.A. colectată aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări cu plata în rate, ce urmează a se evidenția ca T.V.A. colectată prin creditul contului 4427 „T.V.A. colectată"; T.V.A. aferentă vânzărilor de mărfuri din întreprinderile comerciale cu amănuntul, prin creditul contului 371 „Mărfuri".

Soldul contului reprezintă T.V.A. neexigibilă.

Contul 444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor" ține evidența sumelor reținute de la salariați reprezentând impozitul pe veniturile din salarii. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu sumele reținute drept impozite pe salarii datorate bugetului statului.

Se debitează cu sumele plătite la bugetul de stat.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate bugetului statului, reprezentând impozit pe veniturile de natura salariilor.

Contul 445 "Subvenții", ține evidența decontărilor privind subvențiile pentru investiții pentru diferențele de preț şi a celor pentru acoperirea pierderilor. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu: sumele alocate de la bugetul de stat, precum şi valoarea altor subvenții pentru investiții, prin creditul contului 131 "Subvenții pentru investiții"; valoarea subvențiilor pentru diferențele de preț şi a altor subvenții de primit, prin creditul contului 741 "Venituri din subvenții de exploatare".

Se creditează cu subvențiile încasate, prin debitul contului 512 "Conturi curente la bănci"

Soldul debitor al contului reprezintă subvențiile de primit de la bugetul statului.

Contul 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind alte impozite şi taxe, precum şi a vărsămintelor asimilate cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, vărsăminte din profitul net al regiilor publice şi alte impozite şi taxe. Este cont de *pasiv.*

Se creditează cu: sumele restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate, prin debitul contului 512 "Conturi curente la bănci"; valoarea vărsămintelor din profitul net al regiilor, datorate statului, prin debitul contului 117 „Rezultatul reportat", valoarea altor impozite şi taxe datorate bugetului statului sau bugetelor locale prin debitul conturilor 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"; impozitul pe dividende datorat prin debitul contului 457 "Dividende de plată".

Se debitează cu plățile efectuate bugetului statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, prin creditul contului 512 "Conturi curente la bănci".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Principalele operațiuni privind decontările cu bugetul statului se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Evidențierea impozitului pe profit datorat bugetului statului:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**441** "Impozitul pe profit/venit"

- *virarea la bugetul statului a impozitului pe profit/venit*

441 "Impozitul pe profit"	=	**512** "Conturi curente la bănci"

b) Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată:

- *T.V.A. datorată bugetului statului aferentă vânzărilor de mărfuri şi bunuri, serviciilor prestate, lucrărilor executate:*

4111 “Clienți”	=	%
		701 “Venituri...” **705,707,708**
		4427 “T.V.A. colectată”

- *T.V.A. datorată bugetului statului din încasările în numerar:*

531 “Casa”	=	%
		704 “Venituri...” **706,707,708**
		4427 “T.V.A. colectată”

- *T.V.A. aferentă vânzărilor de mărfuri cu plata în rate:*

4111 “Clienți”	=	%
		707 “Venituri din vînzarea mărfurilor”
		4428 “T.V.A. neexigibilă”

- *evidențierea T.V.A. aferentă încasărilor din vânzări cu plata în rate:*

4428 “T.V.A. neexigibilă”	=	**4427** “T.V.A. colectată”

- *deducerea lunară a T.V.A. deductibilă din T.V.A. colectată în situația în care T.V.A. deductibilă este mai mare decât T.V.A. colectată:*

%	=	**4426** “T.V.A. deductibilă”
4427 “T.V.A. colectată”		
4424 “T.V.A. de recuperat”		

- *deducerea lunară a T.V.A. colectată în situația în care T.V.A. deductibilă este mai mică decât T.V.A. colectată:*

4427 “T.V.A. colectată”	=	%
		4426 “T.V.A. deductibilă”
		4423 “T.V.A. de plată”

- *virarea lunară a T.V.A. de plătit:*

4423 “T.V.A. de plată”	=	**5121** “Conturi la bănci în lei”

- *încasarea sau regularizarea T.V.A. de primit:*

% = **4424** "T.V.A. de recuperat"
5121 "Conturi la bănci în lei"
4423 "T.V.A. de plată"

- *evidențierea T.V.A. deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor:*

% = **401** "Furnizori"
301 "Materii prime"
302,303, 361,371
4426 "T.V.A. deductibilă"

- *evidențierea T.V.A. deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări:*

% = **404** "Furnizori de imobilizări"
201 "Cheltuieli de constituire"
203,205,208,211,212,230,231
4426 "T.V.A. deductibilă"

c) Evidențierea altor operațiuni cu bugetul statului şi cu alte organisme publice:

- *impozitul pe salarii reținut din drepturile băneşti cuvenite salariaților:*

% = **444** "Impozitul pe venituri de natura salariilor"
421 "Personal salarii datorate"
423 "Personal-ajutoare materiale datorate"
424 "Participarea salariaților la profit"
428 "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul"

- *achitarea către buget a impozitului pe salarii:*

444 "Impozit pe venituri de natura salariilor" = **5121** "Conturi la bănci în lei"

- *evidențierea subvențiilor de primit de la bugetul statului pentru diferențe de preț şi a subvențiilor de echilibru:*

445 "Subvenții" = **741** "Venituri din subvenții de exploatare"

- *evidențierea subvențiilor de primit pentru investiții:*

445 "Subvenții" = **131** "Subvenții pentru investiții"

- *încasarea subvențiilor primite evidențiate anterior în debitul contului 445:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**445** "Subvenții"

- *evidențierea impozitului pe clădiri şi a impozitului pe terenuri, a taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe:*

635" Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**446** "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- *achitarea impozitelor respective:*

446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"

- *evidențierea datoriilor sau vărsămintelor către alte organisme publice:*

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**447** „Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"

- *evidențierea altor datorii către bugetul statului (amenzi şi penalități datorate bugetului statului):*

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalități"	=	**448** „Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului"

- *evidențierea datoriilor bugetului statului sau a bugetelor locale față de întreprindere:*

448 „Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului"	=	**7588** „Alte venituri din exploatare"

Contul 447 "Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate", ține evidența datoriilor şi vărsămintelor efectuate către alte organisme publice. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu datoriile şi vărsămintele de efectuat conform prevederilor legale, către alte organisme publice, prin debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

Se debitează cu plățile efectuate către alte organisme publice privind taxele şi vărsămintele asimilate datorate acestora, prin creditul conturilor 512 “Conturi curente la bănci”.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere organismelor publice.

Contul 448 “Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului” ține evidența datoriilor şi creanțelor cu bugetul statului. Este cont *bifuncțional.*

Se creditează cu: valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităților datorate bugetului statului, prin debitul contului 6581 „Depăgubiri, amenzi şi penalități”; sumele încasate de la buget reprezentând vărsămintele efectuate în plus din alte datorii şi creanțe, prin debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

Se debitează cu: sumele virate la buget reprezentând alte datorii față de acesta, prin creditul contului 512 “Conturi curente la bănci”; sumele cuvenite întreprinderii, datorate de buget, altele decât impozitele şi taxele, prin creditul contului 7588 „Alte venituri din exploatare”.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere bugetului, iar *soldul debitor* reflectă creanțele întreprinderii față de bugetul statului.

9.4. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi

Debitele pentru avansuri spre decontare din distribuire de uniforme şi echipament de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale şi penalitățile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătoreşti şi alte creanțe față de persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de debitori diverşi. Sumele datorate de întreprindere unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienți şi furnizori, se înregistrează în contul de creditori diverşi.

Evidența decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 46 "Debitori şi creditori diverşi"** din care fac parte conturile: **461** “Debitori diverşi” şi **462** “Creditori diverşi”.

Contul 461 “Debitori diverşi” ține evidența debitorilor din reclamații, pagube materiale create de terți şi alte creanțe de orice fel izvorâte din existența unor titluri executorii. Este cont de *activ.*

Se debitează cu: diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exercițiului financiar prin creditul contului 765 „Venituri din diferente de curs valutar”; contravaloarea debitelor activate, prin creditul contului 754 „Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi”; valoarea titlurilor de plasament cedate, prin creditul conturilor 764 „Venituri din investiții cedate”, 502 „Acțiuni proprii”, 503 „Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 508 „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”;

prețul de vânzare al activelor imobilizate cedate, prin creditul conturilor 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operațiuni de capital” şi 4427 „T.V.A. colectată”; sumele datorate de terți pentru cesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete şi alte drepturi similare, prin creditul conturilor 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii” şi 4427 „T.V.A. colectată”; valoarea bunurilor şi a producției în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților, prin creditul conturilor 758 „Alte venituri din exploatare” şi 4427 „T.V.A. colectată”; suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, prin creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”; dividendele de încasat aferente titlurilor de plasament, prin conturilor 761 „Venituri din imobizări financiare” şi 762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt”.

Se creditează cu: valoarea sconturilor acordate, prin creditul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”; sumele încasate]n contul debitelor constituite, prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci”, 531 „Casa”; valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității, prin debitul contului 654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”; diferențele nefavorabile de curs valutar, evidențiate cu ocazia lichidării debitelor în valută, prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Soldul debitor al contului reprezintă creanțele întreprinderii față de debitori diverşi.

Contul 462 “Creditori diverşi” ține evidența sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale întreprinderilor față de terți provenind din alte operații. Este cont de *pasiv.*

Se creditează cu datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament, prin debitul conturilor 502 „Acțiuni proprii”, 503 „Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 508 „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”; diferențele de curs valutar nefavorabile la închiderea exercițiului financiar, prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; sumele încasate şi necuvenite, prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci”şi 531 „Casa”.

Se debitează cu plata datoriilor pentru achiziționarea titlurilor de plasament, prin creditul conturilor 512 „Conturi curente la bănci”, 531 „Casa”; sconturile obținute de la creditori prin creditul contului 767 „Venituri din sconturi obținute”; diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, la încheierea exercițiului financiar, prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverşi.

Principalele operațiuni în legătură cu debitorii şi creditorii diverşi se înregistrează în contabilitate astfel:

- *valoarea titlurilor de plasament cedate:*

461 “Debitori diverşi”	=	% **764** „Venituri din investiții financiare” **503** “Acțiuni” **506** “Obligațiuni” **508** “Alte investiții financiare pe termen scurt”

- *valoarea împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiuni emise:*

461 “Debitori diverşi”	=	**161** “Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”

- *diferențele favorabile aferente debitelor în valută la încheierea exercițiului:*

461 Debitori diverşi	=	**765** „Venituri din diferențe de curs valutar”

- *diferențele nefavorabile de curs valutar aferente debitelor în valută la încheierea exercițiului:*

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	**461** “Debitori diverşi”

- *redevențe, locații şi chirii datorate de terți:*

461 “Debitori diverşi”	=	**706** “Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii”

- *valoarea debitelor reactivate:*

461 “Debitori diverşi”	=	**754** “Venituri din creanțe reactivate”

- *venituri din dobânzi aferente debitelor:*

461 “Debitori diverşi”	=	**766** “Venituri din dobânzi”

- *lipsuri de valori imputate terților:*

461 “Debitori diverşi”	=	% **7588** “Alte venituri din exploatare” **4427** “TVA colectată”

- *evidențierea activelor imobilizate cedate:*

461 “Debitori diverşi”	=	% **7583** “Venituri din vânzarea activelor

şi alte operaţii de capital”
4427 “TVA colectată”

- *lichidarea debitelor scăzute din evidență ca insolvabile:*

654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”	=	**461** “Debitori diverşi”

- *evidențierea unor datorii față de creditorii diverşi:*

512 “Conturi curente la bănci”	=	**462** “Creditori diverşi”

- *diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la sfârşitul exercițiului financiar:*

462 “Creditori diverşi”	=	**765** “Venituri din diferențe de curs valutar”

- *diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la sfârşitul exercițiului financiar:*

665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	**462** “Creditori diverşi”

- *lichidarea datoriilor față de creditorii diverşi:*

462 “Creditori diverşi”	=	%
		512 “Conturi curente la bănci”
		531 “Casa”
		542 “Avansuri de trezorerie”

Întrebări de autocontrol:

1. Ce sunt datoriile şi cum se clasifică acestea?
2. Ce sunt datoriile şi cum se clasifică acestea?
3. Care sunt principalele conturi cu ajutorul cărora se ține evidența datoriilor față de furnizori? Dar față de bugetele de stat?
4. Care sunt principalele conturi cu ajutorul cărora se ține evidența creanțelor ?
5. Cu ajutorul căror conturi se ține evidența TVA-ului?

Testul 9.1. de autoevaluare:

1. Sursele atrase şi angajamentele financiare constituind obligații actuale ale întreprinderii rezultate din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficii economice reprezintă : a) datoriile ; b) creanțele; c) resurse.
2. Contrapartida unei prestații, a unei livrări care se concretizează în drepturile creditorilor de a pretinde debitorilor sume de bani, bunuri, lucrări sau servicii reprezintă : a) datoriile ; b) creanțele; c) resurse.
3. Valoarea bunurilor cumpărate, lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terți şi taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor se va înregistra în : a) activul contului; b) debitul contului; c) creditul contului..
4. Operația prin care se plăteşte un furnizor în avans se va înregistra în contabilitate astfel: a) 5121 = 401; b) 5121=409; c) 5121=404.
5. Valoarea la preț de vânzare a bunurilor livrate, serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă presupune : a) debitarea contului 4111; b) înregistrarea valorii in pasivul bilanțului; c) creditarea contului 4111.
6. Valoarea livrărilor către clienți, aferente exercițiului financiar în curs, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă se va înregistra în debitul contului: a) 418; b) 419; c) 408.
7. Suma datorată de o întreprindere ce se determină prin aplicarea cotelor procentuale asupra profitului impozabil din care se deduc reducerile şi scutirile potrivit legii reprezintă: a) dividende de plată; b) impozit pe profit; c) impozit pe cifra de afaceri.
8. Taxa pe valoarea adăugată ce se calculează asupra sumelor obținute din livrări de bunuri, prestări de servicii şi executări de lucrări poartă denumirea de TVA : a) colectată b) deductibilă c) neexigibilă.
9. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte lunar pe bază de decont, ca diferență între valoarea : a) Rd (4426) – Rc (4427); b) venituri şi cheltuieli c) Rc (4427) – Rc (4428);
10. Suma datorată de o persoană fizică pentru veniturile realizate într-un an fiscal, determinată prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual reprezintă: a) impozit pe profit; c) impozit pe cifra de afaceri; c) impozit pe salarii.
11. Debitele pentru avansuri spre decontare din distribuire de uniforme şi echipament de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale şi penalitățile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătoreşti şi alte creanțe față de persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de: a) activ; b) debitori diverşi; c) creditori diverşi.

12. Sumele datorate de întreprindere unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienți şi furnizori, se înregistrează în contul de: a) debitori diverşi; b) credit; c) creditori diverşi.

CAPITOLUL 10.

CONTABILITATEA TREZORERIEI

10.1 Caracterizarea generală a valorilor de trezorerie

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței şi mişcării investițiilor financiare pe termen scurt disponibilităților în conturi la bănci şi în casă, creditelor bancare şi altor valori de trezorerie.

Investițiile financiare pe termen scurt reprezintă acțiunile proprii, răscumpărate, acțiunile achiziționate de întreprindere, obligațiunile emise şi răscumpărate, obligațiunile achiziționate şi alte titluri de plasament achiziționate de întreprindere în vederea realizării unui profit pe termen scurt. La intrarea în patrimoniu investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, care reprezintă prețul de cumpărare, sau la valoarea determinată potrivit contractelor încheiate. Cheltuielile accesorii de cumpărare a investițiilor financiare pe termen scurt, cum sunt comisioanele şi alte cheltuieli similare, se înregistrează la alte cheltuieli financiare.

Conturile la bancă cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile, efectele comerciale depuse la bănci; disponibilitățile în lei şi în devize; carnetele de cecuri cu limită de sumă; creditele bancare pe termen scurt; dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor bancare.

Sumele virate sau depuse la bănci, sau prin mandat poştal de către terți şi întreprinderile aparținând aceluiaşi grup, pe bază de documente prezentate întreprinderii şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitice pe fiecare bancă în parte.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturi curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit şi cele de încasat, aferente exercițiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv venituri financiare.

Mijloacele băneşti aflate în casieria întreprinderii, sunt evidențiate în contabilitate în mod distinct, în lei şi în valută.

10.2 Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Pentru a evidenția investițiile financiare pe termen scurt se utilizează conturile din **grupa 50 "Investiții financiare pe termen scurt"** (**502** “Acțiuni proprii”, **503** “Acțiuni”, **505** “Obligațiuni emise şi răscumpărate”**, 506** “Obligațiuni, **508** “Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”**, 509** “Vărsăminte de efectuat pentru investițiile financiare pe termen scurt”) şi **grupa 59 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie"** (**591** “Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt”).

Contul 502 “Acțiuni proprii” ține evidența acțiunilor proprii răscumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu costul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate.

Se creditează cu valoarea acțiunilor proprii cedate (vândute) şi cu diferența între prețul de achiziție şi prețul de cesiune.

Soldul este debitor şi reprezintă valoarea acțiunilor proprii, răscumpărate, deținute de întreprindere.

Contul 503 “Acțiuni” ține evidența acțiunilor cotate şi necotate, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate.

Se creditează cu valoarea acțiunilor cedate.

Soldul contului este debitor şi reprezintă valoarea acțiunilor cumpărate existente în gestiunea întreprinderii.

Contul 505 “Obligațiuni emise şi răscumpărate” ține evidența obligațiunilor emise şi răscumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate.

Se creditează cu valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate, anulate.

Soldul debitor reflectă valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate, neanulate.

Contul 506 “Obligațiuni” ține evidența obligațiunilor cumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate.

Se creditează cu valoarea obligațiunilor cedate.

Soldul debitor reprezintă valoarea obligațiunilor cumpărate deținute de întreprindere.

Contul 508 “Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate” ține evidența altor investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate, cumpărate. Este un cont de *activ* şi funcționează identic cu contul 506 „Obligațiuni”.

Contul 509 “Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt” ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea datorată pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate şi *se debitează* cu valoarea achitată a investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate.

Soldul creditor reprezintă valoarea datorată pentru investițiile financiare pe termen scurt cumpărate.

Principalele operații în legătură cu investițiile financiare pe termen scurt se înregistrează în contabilitate astfel:

- ***răscumpărarea acțiunilor proprii:***

502 "Acțiuni proprii" = %
5311 "Casa în lei"
5121 "Conturi la bănci în lei"
509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"

- ***achitarea investițiilor pe termen scurt răscumpărate:***

509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" = **5121** "Conturi la bănci în lei"

- ***revânzarea către angajații proprii sau către terți a acțiunilor proprii răscumpărate:***

5311"Casa în lei" = **502** "Acțiuni proprii"

- ***achiziționarea de acțiuni ale altor întreprinderi:***

503 "Acțiuni" = %
5311 "Casa în lei"
5121 "Conturi la bănci în lei"
509"Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"

- ***revânzarea acțiunilor la un preț mai mic decât la cumpărare:***

% = **503** "Acțiuni"
5311 "Casa în lei"
664 "Cheltuieli privind investiții financiare cedate"

- ***revânzarea acțiunilor la un preț mai mare decât cel de achiziție:***

5121"Conturi la bănci în lei"	=	%
		503 "Acțiuni"
		764 "Venituri din investiții financiare cedate"

- ***răscumpărarea de obligațiuni proprii emise:***

505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

- ***anularea obligațiunilor emise şi răscumpărate:***

161"Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505** "Obligațiuni emise şi răscumpărate"

- ***cumpărarea de obligațiuni ale altor întreprinderi:***

506 "Obligațiuni"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

- ***vânzarea obligațiunilor la un preț inferior celui plătit la cumpărare:***

%	=	**506** "Obligațiuni"
5311 "Casa în lei"		
664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"		

- ***vânzarea obligațiunilor la un preț superior celui de la cumpărare:***

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%
		506 "Obligațiuni"
		764 "Venituri din investiții financiare cedate"

10.3 Contabilitatea disponibilităților gestionate prin conturile de la bănci şi casierie

Evidența acestor disponibilități se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 51"Conturi la bănci" (511** “Valori de încasat”, **512** “Conturi curente la bănci”, **518** “Dobânzi” şi **519** “Credite bancare pe termen scurt”), **grupa 53 "Casa"** (**531** “Casa”, **532** “Alte valori”) şi **grupa 58 "Viramente interne"** (**581** “Viramente interne”).

Contul 511 “Valori de încasat” ține evidența valorilor de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale primite de la clienți. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale primite de la clienți.

Se creditează cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale încasate şi cu valoarea sconturilor acordate.

Soldul debitor reprezintă valoarea cecurilor şi efectelor comerciale neîncasate.

Contul 512 “Conturi curente la bănci” ține evidența disponibilităților în lei şi devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de cecuri cu limită de sumă şi a sumelor în curs de decontare. Este un cont *bifuncțional.*

Se debitează cu încasările acestor disponibilități în conturile de la bănci.

Se creditează cu plățile efectuate din aceste conturi.

Se dezvoltă în trei conturi sintetice de gradul II:

- **5121** „Conturi la bănci în lei”
- **5124** „Conturi la bănci în valută”
- **5125** „Sume în curs de decontare”

Soldul debitor reprezintă disponibilitățile în lei şi în valută aflate în conturi la bănci, iar soldul creditor valoarea creditelor primite în conturile curente la bănci.

Contul 518 “Dobânzi” ține evidența dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităților aflate în conturile curente. Este un cont *bifuncțional.*

Se debitează cu dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturile curente şi cele plătite, aferente împrumuturilor primite.

Se creditează cu dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente şi cele încasate, aferente disponibilităților aflate în conturile curente.

Soldul debitor reprezintă dobânzi de primit, iar soldul creditor dobânzi de plătit.

Contul 519 “Credite bancare pe termen scurt” ține evidența creditelor acordate de bănci pe termen scurt. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă, inclusiv dobânzile datorate. *Se debitează* cu creditele bancare pe termen scurt rambursate, inclusiv dobânzile plătite. *Soldul creditor* al contului reprezintă valoarea creditelor bancare pe termen scurt nerestituite.

Soldul creditor reprezintă creditele bancare pe termen scurt rambursabile respectiv dobânzile aferente creditelor pe termen scurt.

Contul 531 "Casa" ține evidența numerarului aflat în casieria întreprinderii. Este un cont de activ.

Se debitează cu încasările de numerar în casierie şi *se creditează* cu plățile efectuate în numerar. *Soldul debitor* al contului reprezintă numerarul existent în casă.

Soldul contului este debitor şi reprezintă numerarul existent în casieria întreprinderii la un moment dat.

Contul 532 "Alte valori" ține evidența bonurilor valorice, timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu costul de achiziție al acestora şi *se creditează* cu valoarea bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie, tichetelor de masă şi a altor valori consumate.

Soldul debitor reprezintă alte valori de trezorerie aflate în gestiunea întreprinderii.

Contul 581 "Viramente interne" ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie.

Se creditează cu sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie. La finele lunii contul nu prezintă *sold* .

Principalele operații legate de disponibilitățile băneşti se înregistrează în contabilitate astfel:

- *depunerea la bancă, în vederea încasării, unui cec emis de plătitor (clienți):*

5112 "Cecuri de încasat"	=	**4111** "Clienți"

- *încasarea cecului prin contul curent:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5112** "Cecuri de încasat"

- *primirea unei cambii şi depunerea ei la bancă, în vederea încasării"*

5113 "Efecte de încasat"	=	**413** "Efecte de primit"

- *încasarea cambiei, prin contul curent:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5113** "Efecte de încasat"

- *remiterea spre încasare a unor efecte comerciale, comisionul băncii fiind de 10%:*

5114 “Efecte remise spre scontare”	= **5113** “Efecte de încasat”	10.000.000

- *încasarea efectelor comerciale, mai puțin comisionul de 10%:*

100.000	%	=	**5114** Efecte remise spre scontare”
90.000	**5121** “Conturi la bănci în lei”		
10.000	**667** “Cheltuieli privind sconturile acordate”		

- *încasări prin virament, conform extrasului de cont:*

5121 “Conturi la bănci în lei” =	%
	581 “Viramente interne”
	411 “Clienți”
	461 “Debitori diverşi”
	511 “Valori de încasat”
	708 “Venituri din activități diverse”

- *plăți efectuate prin virament:*

%	= **5121** “Conturi la bănci în lei”
581 “Viramente interne”	
444 “Impozit pe venituri de natura salariilor”	
431 “Asigurări sociale”	
437 “Ajutor de şomaj”	
441 “Impozitul pe profit/venit”	
4423 “TVA de plată”	
446 “Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	
447 “Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate”	
401 “Furnizori”	
427 “Rețineri din remunerații datorate terților”	
519 “Credite bancare pe termen scurt”	

- *depunerea unei sume din casierie în contul de la bancă, fără să apară înregistrată în extrasul de cont de la sfârşitul lunii:*

5125 “Sume în curs de decontare”	=	**581**”Viramente interne”

- *înregistrarea intrării sumei de bani în contul curent, pe baza extrasului de cont din luna următoare:*

5121 “Conturi la bănci în lei”	=	**5125** “Sume în curs de decontare”

- *primirea unor credite bancare pe termen scurt:*

5121 “Conturi la bănci în lei” = **5191**”Credite bancare pe termen scurt”

- *rambursarea creditului şi a dobânzilor aferente:*

% = **5121** “Conturi la bănci în lei”
5191”Credite bancare pe termen scurt”
5198”Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”

- *încasări în numerar, prin casierie:*

5311 “Casa în lei” = %
581 “Viramente interne”
4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”
4427 “TVA colectată”
707”Venituri din vânzarea mărfurilor”
542 “Avansuri de trezorerie”

- *plăți în numerar, prin casierie:*

% = **5311** “Casa în lei”
401 “Furnizori”
4426 “TVA deductibilă”
421”Personal – salarii datorate”
425 “Avansuri cordate personalului”
426 Drepturi de personal neridicate”
4281 “Alte datorii în legătură cu personalul”
457 “Dividende de plată”
542 “Avansuri de trezorerie”
581 “Viramente interne”
604 “Cheltuieli privind materialele nestocate”
621 “Cheltuieli cu colaboratorii”
628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”

- *cumpărarea de timbre:*

5321 “Timbre fiscale şi poştale” = **5311** “Casa în lei”

- *consumul de timbre:*

626 “Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații” **=** **5321** “Timbre fiscale şi poştale”

- *cumpărarea biletelor de odihnă şi tratament:*

5322 "Bilete de tratament şi odihnă" = **5121** "Conturi la bănci în lei"

- *distribuirea gratuită a biletelor de tratament şi odihnă:*

645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială" = **5322** "Bilete de tratament şi odihnă"

- *cumpărarea unor abonamente colective sau unor bilete speciale pentru transportul pe calea ferată:*

5323 "Tichete şi bilete de călătorie" = **5311** "Casa în lei"

- *trecerea pe cheltuieli a contravalorii abonamentelor şi a biletelor consumate:*

% = **5323** " Tichete şi bilete de călătorie"
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"
625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"

- *cumpărarea de alte valori (bonuri de benzină sau motorină):*

% = **401** "Furnizori"
5328 "Alte valori"
4426 "TVA deductibilă"

- *consumare acestor "alte valori" (aprovizionarea cu benzină sau motorină):*

6022 "Cheltuieli privind combustibilii" = **5328** "Alte valori"

10.4 Contabilitatea acreditivelor şi altor valori de trezorerie

Evidența acestor valori se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 54 "Acreditive",** din care fac parte conturile **541 "**Acreditive" şi **542** "Avansuri de trezorerie".

Contul 541 "Acreditive" ține evidența acreditivelor deschise la bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziția terților şi cu diferențele favorabile de curs valutar aferente soldului la încheierea exercițiului financiar privind acreditivele deschise în valută.

Se creditează cu sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului şi cu diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor şi soldului privind acreditivele deschise în valută.

Soldul debitor reprezintă valoarea acreditivelor deschise în bănci, existente la un moment dat.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" ține evidența avansurilor de trezorerie. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu avansurile de trezorerie acordate în numerar.

Se creditează cu: plățile efectuate din avansurile de trezorerie; achiziție de bunuri; cheltuielile efectuate pentru acțiunile de protocol, reclamă şi publicitate; cheltuielile efectuate privind transportul de bunuri, precum şi transportul colectiv de personal; cheltuielile ocazionate de deplasări, detaşări, transferări; diferențele nefavorabile de curs valutar, cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie; valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicații; plățile efectuate pentru alte servicii executate de terți.

Soldul debitor reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.

Principalele operații în legătură cu acreditivele şi cu avansurile de trezorerie se înregistrează în contabilitate astfel:

- *deschiderea acreditivelor în favoarea terților:*

541 "Acreditive"	=	**512** "Conturi curente la bănci"

- *utilizarea acreditivelor:*

%	=	**541** "Acreditive"
401 "Furnizori"		
404 "Furnizori de imobilizări"		

- *virarea sumelor în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului:*

512 "Conturi curente la bănci"	=	**541** "Acreditive"

- *acordarea avansurilor de trezorerie:*

542 "Avansuri de trezorerie"	=	**531** "Casa"

- *decontarea avansurilor de trezorerie:*

%	=	**542** "Avansuri de trezorerie"
Conturi din clasa 3		
401 "Furnizori"		
404 "Furnizori de imobilizări"		
Conturi din clasa 6		

- *restituirea avansului necheltuit:*

531 "Casa"	=	**542** "Avansuri de trezorerie"

Întrebări de autocontrol:

1. Ce sunt investițiile financiare pe termen scurt?
2. Ce sunt disponibilitățile băneşti şi cum pot fi ele gestionate?
3. Ce se înțelege prin alte valori de trezorerie şi care sunt acestea ?
4. Care sunt principalele conturi cu ajutorul cărora se ține evidența valorilor de trezorerie?
5. cum se decontează avansurile de trezorerie şi pentru ce se acordă acestea?

Testul 10.1. de autoevaluare:

1. Următoarea formulă contabilă 581 = 5311 si concomitent 5121= 581: semnifică: a) depunerea numerarului in casieria unității; b) depunerea numerarului în bancă; c) încasarea numerarului.
2. Acordarea avansului spre decontare unui angajat se operează astfel: a) 542 =5311 ; b) 461=5311; c) 5311 = 525.
3. Cumpărarea unor abonamente colective sau unor bilete speciale pentru transportul pe calea ferată se înregistrează conform formulei contabile: a)525=5311; b) 5323=5311 c) 5311= 542;
4. Plata prin virament a impozitului pe salarii se înregistrează astfel: a) 444=542 b) 5311=444; c) 444=5121.
5. Achitarea in numerar a datoriei față de furnizor: a)5121 = 401; b) 401=5311; c) 401=5121.
6. Încasarea in numerar a dreptului de creanță: a) 5121=4111; b) 5311=4111; 5121=5311;
7. Plata comisionului bancar: a) 627=5121; b) 666=5121; c) 665=5121.

CAPITOLUL **11.**

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

11.1.Contabilitatea cheltuielilor

11.1.1. Conținutul şi structura cheltuielilor

Toate operațiile care determină cheltuieli şi venituri sunt înregistrate în momentul generării sau angajării lor. Organizarea contabilității presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum, iar a veniturilor în momentul transferării dreptului de proprietate, deci a livrării sau facturării către client.

Contabilitatea de gestiune înregistrează cheltuielile pe destinații prin colectarea şi repartizarea lor pe obiect de activitate pentru calculul costului produselor, serviciilor, activităților şi funcțiilor.

Aşadar, în noul sistem contabil "cheltuiala" face parte din obiectul contabilității financiare, iar "costul" şi calculul acestuia reprezintă obiectul contabilității de gestiune.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor, ori creşteri ale datoriilor care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari sau asociați[53].

Cheltuielile întreprinderii conform principiului contabilității de angajamente constituie sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumurile de stocuri, lucrările executate, servicii prestate de care beneficiază întreprinderea;
- cheltuielile cu personalul;
- executarea unor obligații legale şi contractuale de către întreprindere;
- constituirea de Provizioane sau înregistrarea de amortizări.

Cheltuielile sunt structurate pe feluri de cheltuieli după conținutul economic, respectiv după *natura resurselor utilizate,* astfel:

[53] O.M.F.P. nr.1752/2005, M. Of. Nr. 1080/2005

- consumul de materii prime şi materiale consumabile;
- lucrări şi servicii executate de terţi;
- cheltuieli cu personalul;
- impozite taxe şi alte obligaţii legale sau contractuale;
- dobânzi;
- amortizări şi provizioane.

Aceste cheltuieli delimitate pe feluri se grupează după natura activităţii generatoare de cheltuieli, astfel:

a.) *Cheltuielile din activitatea de exploatare*, respectiv cheltuielile ocazionate de desfăşurarea activităţii înscrise în obiectul întreprinderii, legate de producţie, prestări servicii şi operaţii comerciale. Din această categorie fac parte:

- cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, piese de schimb, alte materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, costul de achiziţie al energiei şi apei consumate, costul mărfurilor vândute;
- cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi (reparaţii şi întreţinere, locaţii de gestiune şi chirii, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri şi personal, deplasări, detaşări, poştă şi telecomunicaţii, servicii bancare şi altele);
- cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de întreprindere (impozitul pe clădiri, taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport.);
- cheltuielile cu personalul (salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecţia socială, contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi pentru fondul de şomaj, cheltuielile cu pregătirea şi perfecţionarea profesională.)
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi alte cheltuieli din exploatare).

b.) *Cheltuielile din activitatea financiară (cheltuielile financiare)* cuprind: dobânzile curente aferente împrumuturilor primite; cheltuielile şi creanţe legate de participaţii; pierderi prin vânzarea investiţiilor financiare pe termen scurt; diferenţele nefavorabile de curs valutar.

c.) *Cheltuielile din operaţiuni extraordinare (cheltuielile extraordinare)*, respectiv acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală - curentă a întreprinderii, cum sunt calamităţile şi alte evenimente extraordinare.

d.) *Cheltuielile cu amortizările provizioanele şi ajustările* care cuprind: amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale; provizioane şi ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen scurt; amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi altele.

e.) *Cheltuielile cu impozitul pe profit* reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

11.1.2. Organizarea contabilităţii cheltuielilor

Într-o accepţie generală, cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităţilor desfăşurate de către întreprinderile de comerţ şi turism.

Ocazionarea cheltuielilor şi generarea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane în timp. Astfel, în cazul procesului de ocazionare a cheltuielilor se întâlnesc patru momente: angajarea, consumul, plata şi imputarea.

Organizarea contabilităţii cheltuielilor are la bază concepţia dualistă specifică ţărilor cu economie de piaţă dezvoltată şi anume:

- contabilitatea financiară, care cuprinde în obiectul său evaluarea şi înregistrarea cheltuielilor grupate în funcţie de natura activităţilor pe care le ocazionează: exploatare, financiară, extraordinară şi de natura resurselor consumate: materii prime, materiale, salarii, amortizări etc;
- contabilitatea de gestiune care cuprinde în obiectul său contabilizarea cheltuielilor grupate în funcţie de destinaţia şi funcţia lor pe feluri de produse, lucrări şi servicii.

La organizarea contabilităţii financiare a cheltuielilor se ţine seama de unele principii contabile fundamentale de organizarea a contabilităţii şi anume:

- potrivit principiului independenţei exerciţiului toate operaţiile care determină cheltuieli sunt înregistrate în contabilitate în momentul producerii lor fără a ţine seama de data plăţii lor. Reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum face din contabilitatea financiară o contabilitate de angajamente sau accrual accounting[54], care asigură prezentarea unei imagini fidele asupra rezultatului exerciţiului;
- principiul prudenţei impune înregistrarea cheltuielilor cu amortizările şi Provizioanele indiferent de existenţa unor rezultate financiare favorabile;
- principiul necompensării interzice efectuarea de compensări între cheltuielile şi veniturile înregistrate la conturi de rezultate diferite;
- principiul conectării cheltuielilor cu veniturile solicită determinarea mai întâi a veniturilor unui exerciţiu şi apoi a cheltuielilor care sunt conectabile acestora, în vederea determinării profitului net.

Cheltuielile reflectate în contabilitatea financiară pot fi grupate în funcţie de momentul angajării lor astfel:[55]

- cheltuieli constatate în momentul plăţilor care se înregistrează în corespondenţă cu conturile de trezorerie;

---

[54] Oprea C. şi colab. – Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1995, pag. 60

[55] Pântea I.P. – coordonator – Contabilitatea financiară a agenţilor economici din România, Ed. Intel Credo, Deva, 1995, pag. 303

▪ cheltuieli angajate cu plata ulterioară, motiv pentru care se înregistrează în corespondență cu conturile de terți;

▪ cheltuieli contabile calculate pentru a estima deprecierile definitive sau latente, fără a angaja o plată, reprezentate de amortizări şi Provizioane.

Primele două fiind consecința practicării unei contabilități de angajamente vor genera mai devreme sau mai târziu fluxuri de trezorerie respectiv de plăți sau încasări. În aceste categorii sunt cuprinse cu câteva excepții, cheltuielile înregistrabile prin grupele de conturi 60-67, respectiv 69.

Modelul de înregistrare a cheltuielilor este prezentat in figura nr. 11.1.

A treia categorie de cheltuieli nu presupun fluxuri de trezorerie, mărimea acestora rezultând, de obicei din calcule. În această categorie intră grupa de conturi 68, respectiv cheltuielile cu amortizările şi Provizioanele. Este asimilată cheltuielilor calculate şi deci negeneratoare de fluxuri de trezorerie, valoarea contabilă a elementelor de activ cesionate, distruse sau dispărute.

În raport de natura lor, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activități: de exploatare, financiară şi extraordinară, iar în cadrul lor, pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate.

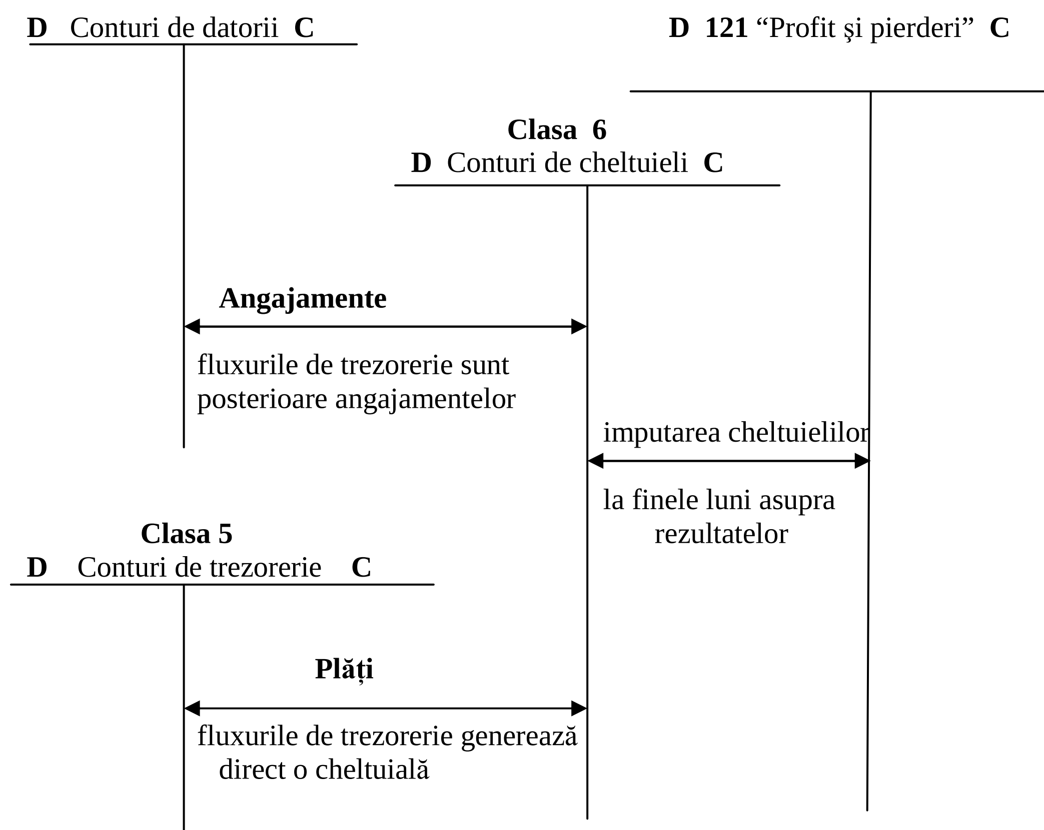


Fig. nr.11.1.Reprezentarea grafica a modelului de înregistrare a cheltuielilor

Cheltuielile de exploatare cuprind, în principal următoarele feluri de cheltuieli:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți;
- cheltuieli cu personalul;
- cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare la întreprinderile de comerț şi turism cuprind:

- cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzile;
- cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
- pierderi din creanțe legate de participații;
- cheltuieli privind sconturile acordate;
- alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare cuprind calamități şi alte evenimente extraordinare.

O categorie distinctă de cheltuieli o reprezintă amortizările şi Provizioanele precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit.

Această structură se regăseşte la nivelul grupelor de conturi, astfel:

I. Cheltuieli de exploatare:
   60. “Cheltuieli privind stocurile”
   61. “Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți”
   62. “Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”
   63. “Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate”
   64. “Cheltuieli cu personalul”
   65. “Alte cheltuieli de exploatare”

II. Cheltuieli financiare:
   66 “Cheltuieli financiare”

III. Cheltuieli extraordinare:
   67. “Cheltuieli extraordinare”

IV. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările;
   68. “Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările”

V. Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite:
   69. “Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite”

Grupele de conturi se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul I iar o parte din acestea se defalcă pe conturi sintetice de gradul II. **Se debitează** in cursul lunii, cu cheltuielile colectate după natura lor. **Se creditează** la sfârşitul luni cu decontarea (imputarea) cheltuielilor asupra rezultatelor obținute, respectiv prin preluarea acestora în contul 121 “Profit şi pierderi”. În urma acestor înregistrări, toate conturile de cheltuieli din clasa 6 se soldează.

Contul 121 “Profit şi pierderi” realizează legătura dintre conturile de cheltuieli şi cele de venituri şi conturile de bilanț (din clasele 1-5).Schematic aceasta se reprezintă astfel:

D 121 “Profit şi pierderi” C

CONTURI DE CHELTUIELI | **CONTURI DE VENITURI**

D Gr. 60 C
D Gr.70 C

D Gr. 61 C
D Gr. 71 C

D Gr.69 C
D Gr. 79 C

profit pierdere

Fig. nr. 11.2.Schema legăturilor dintre contul de rezultate si conturile de venituri si cheltuieli

11.1.3. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

Desfăşurarea oricăror activităţi tehnico – economice de producţie, prestaţii sau comerciale, la nivelul întreprinderilor de comerţ şi turism implică consumarea anumitor resurse primare (materii prime, materiale consumabile, mărfuri) şi auxiliare, resurse salariale, imobiliare şi băneşti, pe temeiul cărora se ridică producţia şi se asigură circulaţia valorilor materiale în economie.

Exploatarea în accepţiunea cea mai generică, defineşte obiectul de activitate al fiecărei întreprinderi, iar realizarea lui înseamnă importante eforturi şi angajamente materiale şi băneşti.

a.) Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile

În ansamblul cheltuielilor de exploatare ale oricărei întreprinderii, ponderea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele în sfera producției şi costul mărfurilor vândute în sfera circulației sunt dominante.

Înregistrarea în conturile de cheltuieli curente a valorilor materiale consumate diferă *în funcție* de:

- metoda de contabilizare a stocurilor (metoda inventarului permanent, metoda inventarului intermitent).
- metoda de repartizare (sau imputare) a diferențelor de preț aferente acestora;

Conturile folosite pentru reflectarea cheltuielilor de această natură, respectiv conturile din grupa 60 "Cheltuieli privind stocurile", sunt conturi de activ, care se debitează – în principiu – cu cheltuielile efective ale perioadei şi se creditează la sfârşitul exercițiului (lunar) prin transferarea rulajului debitor, în contul de calcul al rezultatului exercițiului 121 "Profit şi pierderi".

Contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime" ține evidența materiilor prime în activitatea de producție, în scopul obținerii de produse finite şi semifabricate, executării de lucrării şi prestării de servicii pentru terți.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime eliberate în consum sau constate lipsă la inventariere şi neimputabile prin creditul contului 301 "Materii prime", precum şi cu diferențele de preț aferente acestor materii prime în corespondență cu creditul contului 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"

În baza centralizatorului bonurilor de consum, se înregistrează materiile prime consumate în activitatea de exploatare de către întreprindere.

În contabilitate aceasta se reflectă astfel:

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**301** "Materii prime"

Cheltuielile de transport aferente materialelor consumate, repartizate la sfârşitul lunii în baza coeficientului de repartizare, se înregistrează astfel:

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**308** "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"

Contul 602 "Cheltuieli cu materiile consumabile", care ține evidența cheltuielilor ocazionate de consumul de materiale consumabile, are o funcție contabilă similară cu cea a contului 601 "Cheltuieli cu materii prime".

În cazul materialelor consumabile este necesară folosirea conturilor sintetice de gradul II care să reflecte fidel şi omogen natura cheltuielilor, respectiv:

6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”
6022 “Cheltuieli privind combustibilul”
6023 “Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”
6024 “Cheltuieli privind piesele de schimb”
6025 “Cheltuieli privind semințele şi materiale de plantat”
6026 “Cheltuieli privind furajele”
6027 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”

Contul 603 “Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” ține evidența cheltuielilor privind materialele de natura obiectelor de inventar la darea în folosință a acestora.

În debitul contului se înregistrează valoarea materiilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă pe cheltuieli, în corespondență cu contul 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar”.

Materialele de natura obiectelor de inventar au o pondere relativ mare în unitățile de alimentație publică (datorită includerii în această categorie a veselei, tacâmurilor, lenjeriei de masă, echipamentului de lucru) şi în unitățile de cazare hotelieră (lenjerie de pat, perdele, etc.).

La unitățile de alimentație publică, pentru acoperirea pierderilor la tacâmuri şi veselă sunt prevăzute norme maxime de perisabilitate care se calculează cu ocazia inventarelor de control gestionar, aplicând procentele prevăzute la volumul desfacerii mărfurilor.

În situația recuperării integrale a valorii obiectelor de inventar, înregistrarea contabilă este:

Pentru evidențierea cheltuielilor ocazionate de consumurile de materiale nestocate necesare desfăşurării activității întreprinderii se utilizează **contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate”,** care se debitează în corespondență cu creditul conturilor:

- **401** “Furnizori”
- **408** “Furnizori – facturi nesosite”
- **542** “Avansuri de trezorerie”

Identic funcționează şi **contul 605 “Cheltuieli privind energia şi apa”.**

În baza facturilor se înregistrează consumul de energie electrică, energie termică şi apă pentru luna curentă:

%	=	**401** “Furnizori”
605 “Cheltuieli privind energia şi apa”		
4426 “TVA deductibilă”		

Contul 606 “Cheltuieli cu animalele şi păsările” **evidențiază în debitul său valoarea la preț de înregistrare a animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune prin includerea pe cheltuielile exercițiului curent (prin vânzări,**

inclusiv prin magazinele proprii, pierderile din mortalități, minusurile la inventar neimputabile) în corespondență cu contul 361 “Animale şi păsări”.

Cheltuielile cu marfa reprezintă elementul principal de cheltuială în ramura comerțului. Ponderea cheltuielilor cu marfa este de 50-60 % în totalul cheltuielilor.

Ea se determină în mod diferențiat în funcție de metoda de contabilizarea a stocurilor şi operațiilor cu mărfuri, utilizată în întreprindere şi se reflectă cu ajutorul **contului 607 “Cheltuieli privind mărfurile”.** Este un cont de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu costul de achiziție al mărfurilor ieşite din patrimoniu. Se *creditează* cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar şi cu eventualele recuperări de cheltuieli (plusul la inventar).Nu prezintă sold la finele perioadei.

Calculul şi înregistrarea cheltuielilor privind mărfurile are loc pe baza fişelor de cont analitice ale contului 371 “Mărfuri”, a situației de repartizare a diferențelor de preț între stoc şi vânzare sau a listelor de inventariere şi evaluare a stocului la inventar (în funcție de metoda de contabilizare a existenței şi mişcării mărfurilor).

În afara costului de achiziție pentru marfa vândută, cheltuielile privind mărfurile mai pot fi reprezentate de perisabilități la mărfuri. Acestea sunt pierderi sau reduceri cantitative şi ca urmare valorice, produse în procesul circulației mărfurilor fără a se dovedi vinovăția unei persoane.

Regimul legal de soluționare clasifică perisabilitățile în: perisabilități în limita normelor, care reprezintă cheltuieli deductibile fiscal şi perisabilitățile peste normele stabilite care reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Perisabilitățile la mărfuri în limita normelor sunt definite ca scăzăminte care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării şi desfacerii mărfurilor determinate de procesele naturale, cum sunt: uscarea, evaporarea, scurgerea, spargerea etc.

Aceste perisabilități se acordă în limita unor norme maxime prevăzute prin legislația în vigoare şi cu respectarea următoarelor condiții:

- se acordă numai pe baza scăzămintelor cantitative efectiv constatate şi consemnate în documente, dar nu mai mult decât limita maximă;
- nu cuprind pierderile tehnologice sau cele produse prin neglijență şi care se impută persoanelor vinovate;
- se diferențiază pe grupe şi sorturi de mărfuri, pe faze ale procesului circulației mărfurilor (transport, depozitare, desfacere) şi categorii de unități operative (magazine alimentare cu sau fără autoservire, unități ale alimentației publice etc.);
- sunt stabilite procentual şi se calculează astfel:

a.) pe timpul transportului, procentul de perisabilitate se aplică la cantitatea de marfă transportată (facturată);

b.) pe timpul depozitării sau desfacerii procentul de perisabilitate se aplică la volumul cantitativ sau valoric al mărfurilor intrate sau vândute, în perioada dintre două inventarieri consecutive de control gestionar.

Perisabilitățile la mărfuri peste normele stabilite sunt scăzăminte cantitative care depăşesc normele stabilite sau cele care s-au constatat la mărfurile pentru care nu sunt prevăzute norme de perisabilitate. Acestea se pot include în cheltuielile cu mărfurile, dar devin cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul rezultatului financiar.

Documentele în care se calculează şi se consemnează perisabilitățile la mărfuri depind de faza procesului de circulație a mărfurilor (nota de recepție şi constatare diferențe, situația comparativă a diferențelor de inventar etc.).

Calculul costului de achiziție pentru marfa înregistrată ca perisabilitate se face similar cu calculul costului de achiziție pentru marfa vândută.

Cheltuielile cu mărfurile pot fi diminuate cu eventuale recuperări ca: plusurile de inventar, cheltuielile efectuate în contul şi pe riscul clientului etc.

Cheltuielile cu ambalajele au o pondere însemnată în ramura comerțului şi un caracter complex, fiind formate din: pierderile din casarea ambalajelor de transport, costul de achiziție al ambalajelor goale recuperate şi restituite furnizorilor, perisabilitățile la ambalajele din sticlă, bonificația cedată la vânzarea ambalajelor goale etc.

Documentele pe baza cărora se calculează şi înregistrează sunt, în general, similare celor folosite la mărfuri.

Calculul cheltuielilor cu ambalajele depinde ca şi în cazul mărfurilor, de metoda de contabilizare a stocurilor şi operațiilor cu ambalajele.

Contabilitatea cheltuielilor cu ambalajele se ține cu ajutorul contului **608 "Cheltuieli privind ambalajele"** a cărui funcție rezultă din paragraful "Contabilitatea ambalajelor".

b.) Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terți.

Pentru realizarea producției sau pentru intermedierea circulației mărfurilor, în procesul de exploatare apar numeroase lucrări şi servicii prestate de terți cheltuieli cu întreținerile şi reparațiile, chirii, transport de bunuri şi persoane, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații, cheltuieli cu serviciile bancare etc.)

Pentru reflectarea lor în contabilitate, în cadrul grupelor: **61 "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți"** şi **62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"** detalierea şi delimitarea fiecărui gen de cheltuială fiind strictă, impune individualizarea şi încărcarea corectă pe baza documentelor.

Conturile din aceste grupe sunt conturi de activ şi se debitează pe parcursul lunii cu toate cheltuielile aferente, în corespondență cu creditul conturilor care desemnează prestatorul sau echivalentul în mijloace de trezorerie în funcție de modalitatea de plată utilizată.

Pentru evidențierea cheltuielilor cu întreținerile şi reparațiile executate de terți şi suportate de întreprindere se foloseşte **contul 611 “Cheltuieli cu întreținerile şi reparațiile”**, care ***se debitează*** cu valoarea lucrărilor aferente exercițiului în curs în corespondență cu conturile: 401 “Furnizori”, 408 “Furnizori – facturi nesosite”, 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”.

În baza facturi se înregistrează valoarea unei lucrări de reparații efectuată de către furnizor:

%	=	**401** “Furnizori”
611 “Cheltuieli cu întreținerile şi reparațiile”		
4426 “TVA deductibilă		

În mod asemănător funcționează şi următoarele conturi:

- **Contul 612 “Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile”**, care ține evidența cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile datorate;
- **Contul 621 “Cheltuieli cu colaboratorii”**, evidențiază cheltuielile cu colaboratorii, în baza contractelor încheiate cu aceştia;
- **Contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile”**;
- **Contul 623 ”Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”.**

În cazul contului **613** “**Cheltuieli cu primele de asigurare**”, care reflectă cheltuielile cu primele de asigurare stabilite prin contract şi suportate de întreprindere, acestea se mai debitează în corespondență cu conturile care arată modalitatea de plată (prin casierie sau bancă).

Reflectând cheltuielile privind transportul de bunuri şi de personal executate de către terți, suportate de unitățile patrimoniale, contul **624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal”** înregistrează în debit valoarea facturilor datorate furnizorilor pentru aceste scopuri, în corespondență cu conturile 401, 408, 471, avansurile acordate de către acestea prin creditul contului 542 “Avansuri de trezorerie” sau tichetele şi biletele de călătorie utilizate, în corespondență cu creditul contului 5323 “Tichete şi bilete de călătorie”.

În categoria cheltuielilor cu serviciile executate de terți mai intră:

- cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările personalului colectate în debitul contului **625 “Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”**, în corespondență cu creditul conturilor: 401, 408, 5323, 542.

Se înregistrează cheltuielile de deplasare aferente exercițiului în curs, prin justificarea avansurilor acordate de întreprindere:

625 “Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”	=	**542** “Avansuri de trezorerie”

- valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicații aferente exercițiului în curs sunt reflectate cu ajutorul **contului 626 “Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”**, care se debitează prin creditul conturilor: 401, 408, 471, 5321 “Timbre fiscale poştale “, 542.
- valoarea serviciilor bancare plătite de întreprindere sunt evidențiate în **contul 627 “Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”**, care se debitează în cursul exercițiului în corespondență cu conturile: 5121 “Conturi la bănci în lei” şi 5124 “Conturi la bănci în valută”.
- sumele datorate pentru alte servicii executate de terți aferente exercițiului în curs sunt reflectate cu ajutorul contului **628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.**

c.) Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

Plățile şi vărsămintele cu caracter de impozite şi taxe devin cheltuieli de exploatare şi se reflectă cu ajutorul conturilor din grupa **63 “Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate”** în care nu se evidențiază impozitul pe profit considerat tot o cheltuială, reflectat însă distinct.

Din această grupă fac parte:

Contul 635 “Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate” care ține evidența cheltuielilor cu alte impozite, taxe datorate de către unitățile patrimoniale, bugetul statului sau alte organisme, debitându-se în corespondență cu conturile:

- 4426 cu prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă;
- 4427 pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură;
- 446 “Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”, pentru decontări cu bugetul statului sau bugetele locale, cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, taxe pentru mijloacele de transport, etc.
- 447 “Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” pentru contribuția unității la fondurile speciale.

d.) Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

În desfăşurarea procesului de exploatare (de producție, prestații sau comercial) al agenților economici, un rol important îl deține forța de muncă care, cu ajutorul imobilizărilor corporale, acționează asupra activelor materiale în vederea transformării lor în bunuri necesare unui nou proces de producție sau

pentru satisfacerea nevoilor pieței, precum şi pentru încheierea procesului circulației mărfurilor.

Utilizarea forței de muncă salariale implică anumite cheltuieli, reglementate prin contracte colective sau individuale de muncă, precum şi prin legislația financiar fiscală şi de protecție solidă, ce constau în :

– Cheltuieli cu salariile personalului;

– Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale într-o cotă ce se stabileşte odată cu aprobarea bugetului administrației centrale;

– Cheltuieli privind contribuția unității la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj;

– Cheltuieli privind contribuția unității la constituirea fondului de sănătate.

Pentru evidența acestor cheltuieli se utilizează conturile

- **641** "Cheltuieli cu salariile personalului"
- **645** "Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială".

Contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" ține evidența cheltuielilor cu salariile cuvenite personalului întreprinderii.

Se debitează cu valoarea salariilor şi altor drepturi cuvenite personalului din cadrul întreprinderii, în corespondență cu contul 421 "Personal salarii datorate" şi 428 "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul".

Se creditează la sfârşitul lunii prin preluarea acestor sume în debitul contului 121 "Profit şi pierderi". Nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Contul 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială", care ține evidența cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială suportate de către întreprindere, are patru subconturi, care reflectă genurile de contribuții:

- **6451** "Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale";
- **6452** "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj"
- **6453** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"
- **6458** "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială"

Se debitează cu contribuția unității la asigurările sociale şi la constituirea fondului asigurărilor sociale de sănătate, prin creditul sub contului 431 "Contribuția unității la asigurări sociale", respectiv 4311 "Contribuția unității la asigurările sociale" şi 4313 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate", cu contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, în corespondență cu contul 437 "Ajutor de şomaj" – 4371 "Contribuția unității la fondul de şomaj", precum şi prin creditul contului 438 "Alte datorii şi creanțe sociale".

În baza centralizatorului statelor de plată se înregistrează:

641 "Cheltuieli cu salariile personalului" = **421** "Personal salarii datorate"

– *obligația unității patrimoniale față de angajați pentru munca prestată;*

– *contribuția unității la asigurările sociale (CAS);*

– *contribuția unității la asigurările sociale sănătate;*
– *contribuția unității la constituirea fondului de şomaj.*

6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"	=	**4311** "Contribuția unității la asigurările sociale"

6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj"	=	**4371** "Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj"

6453 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	=	**4313** "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"

e.) Contabilitatea altor cheltuieli din exploatare

În categoria acestor cheltuieli intră pierderile din creanțe, diferențele din lichidarea datoriilor şi creanțelor, precum şi alte cheltuieli de exploatare privind gestiunea, când reprezintă operațiuni curente ale unității patrimoniale.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **65 "Alte cheltuieli din exploatare"** şi anume:

Contul 654 "Pierderi din creanțe şi debitori diverşi", care înregistrează în debit sumele trecute pe pierderi cu ocazia scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu, în corespondență cu contul 4118 "Clienți incerți".

Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare", care înregistrează în debit valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităților datorate sau plătite terților şi bugetul prin debitul conturilor: 401 „Furnizori", 462 „Creditori diverşi", 448 „Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului", 512 „Conturi curente", valoarea donațiilor acordate prin creditul conturilor de stocuri şi disponibilități băneşti, etc.

11.1.4. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Activitatea financiară a agenților economici cuprinde: derularea relațiilor financiare de capital; organizarea şi asigurarea circuitului lichidităților şi disponibilului în conturile bancare; emiterea, cumpărarea, vânzarea şi răscumpărarea hârtiilor de valoare; angajarea şi plasarea titlurilor de împrumuturi şi altele. Această activitate angajează diverse categorii de cheltuieli şi generează venituri.

Cheltuielile financiare cuprind: dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exercițiul în curs; pierderi din creanțe legate de participații; sconturile acordate clienților; diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din operațiunile curente efectuate în valută; pierderile nete rezultate din vânzarea investițiilor financiare şi altele.

Pentru reflectarea în contabilitate a acestora se folosesc conturile din grupa **66 "Cheltuieli financiare",** respectiv:

- **663** "Pierderi din creanțe legate de participații";
- **664** "Cheltuieli privind investițiile finaciare cedate";
- **665** "Cheltuieli din diferențe de curs valutar";
- **666** "Cheltuieli privind dobânzile";
- **667** "Cheltuieli privind sconturile acordate";
- **668** "Alte cheltuieli financiare";
- **686** "Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare ";

- **6863** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor financiare";
- **6864** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante";
- **6868** „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor";

Conturile din această grupă sunt conturi de activ şi *se debitează* cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar şi *se creditează* la sfârşitul luni prin preluarea acestor sume în debitul contului 121 "Profit şi pierderi".

11.1.5. Contabilitatea cheltuielilor extraordinare

Operațiunile extraordinare sunt cele care au caracter accidental şi nu sunt legate de activitatea normală, curentă de exploatare sau de activitatea financiară a întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor extraordinare se ține cu ajutorul **contului 671 „Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare"**, unde în debit se înregistrează valoarea pierderilor din calamități, expropieri de active în corespondență cu contul de imobilizări şi stocuri.

11.1.6. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Impozitul pe profit reprezintă pentru agentul economic o cheltuială ce i se cuvine statului, fiind suportată la nivelul întregii activități a acestuia, înscrisă în partea *de cheltuieli* a contului 121 "Profit şi pierderi", înaintea rezultatului exercițiului.

Evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit datorat de întreprindere se realizează cu ajutorul **contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"**, cont de activ, care *se debitează* cu valoarea impozitului pe profit datorat în corespondență cu creditul contului 441 "Impozit pe profit/venit" şi *se creditează* la sfârşitul lunii prin debitul contului 121 "Profit şi pierderi" odată cu determinarea rezultatului exercițiului.

Cheltuielile cu impozitul pe venit plătit de microînteprindere se evidențiază cu ajutorul contului 698 „Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus”. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor în corespondență cu debitul contului 441 „ Impozitul de profit /venit”

11.2. Contabilitatea veniturilor

11.2.1 Conținutul şi structura veniturilor

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor sau asociațiilor.

Veniturile includ sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât şi câştigurile din orice surse.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar care diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Potențialul economic al oricărei întreprinderi care desfăşoară o activitate productivă este capacitatea de a crea venituri ca unică sursă de acoperire a cheltuielilor şi realizarea unui profit.

În sistemul de contabilitate dualist, organizarea evidenței veniturilor şi concepția generală despre venituri se schimbă fundamental în ideea delimitării eforturilor şi efectelor economico-financiare cu foarte mare claritate, asupra unei anume perioade de gestiune. Aceste aspecte se referă la:

a) venitul întreprinderii devin venit al perioadei în momentul livrării produselor, mărfurilor, facturării lucrărilor şi serviciilor indiferent dacă se încasează sau nu, în această perioadă de exercițiu încasarea rămâne o problemă a relațiilor financiare de decontare;

b) valoarea stocurilor de produse finite, semifabricate şi producție neterminată este considerată venit şi se înregistrează în contabilitate având în vedere modificările ce intervin între stocurile inițiale şi cele finale ale perioadei pentru respectivele valori materiale;

c) producția în curs de execuție destinată imobilizărilor necorporale sau corporale devine venit al perioadei;

d) pentru veniturile care nu au devenit încă exigibile (venituri din producția stocată) există şi posibilitatea fiscală a amânării impozitării profitului sau a trecerii TVA în neexigibilitate;

e) conturile de venituri îşi propun să cuantifice prin însumare veniturile întreprinderii printr-un mecanism funcțional care să le aducă într-o stare de compatibilitate perfectă cu cheltuielile perioadei.

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din:

a) livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii şi din avantajele pe care întreprinderea a consimțit să le primească;

b) executarea unor obligații legale sau contractuale prin terți;

c) venituri financiare;

d) venituri extraordinare.

Tot în structura veniturilor din aceleaşi considerente legate de calculul rezultatului se mai cuprind veniturile din:

e) producția stocată;

f) producția imobilizată;

g) diminuarea sau anularea Provizioanelor;

h) prețul de vânzare al activelor cedate.

Contabilitatea financiară reflectă cheltuielile şi veniturile din momentul angajări lor.

Conform acestei concepții sunt considerate componente ale veniturilor următoarele:

a) toate încasările din vânzarea produselor fabricate, mărfurilor vândute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate din momentul naşterii dreptului de a le încasa. Sunt asimilate acestora şi variația stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuție de la finele exercițiului financiar față de cele de la începutul acestuia;

b) alte venituri generate de activitatea de exploatare curentă din participarea la tranzacții financiare sau din activități extraordinare.

c) diminuări ale Provizioanelor create în exercițiul financiar anterior în măsura în care acestea au rămas fără obiect.

Schematic, această concepție de organizare a contabilității generale a cheltuielilor şi veniturilor se prezintă astfel (vezi figura nr. 11.3):

ÎNTREPRINDEREA

- Cumpărări de stocuri	**C**			- Venituri din vânzarea
	H		**V**	producției
- Variația stocurilor de	**E**		**E**	- Variația stocurilor de produse
cumpărări	**L**		**N**	şi comenzi în curs de execuție
- cheltuieli salariale şi asimilate	**T**		**I**	- Alte venituri de exploatare
	U		**T**	financiare şi extraordinare
- Alte cheltuieli de exploatare,	**I**		**U**	- Diminuarea Provizioanelor
financiare şi extraordinare	**E**		**R**	
	L		**I**	
- Amortizări şi Provizioane	**I**			
- Impozit pe profit				

Fig. nr. 11.3.Schema concepției de organizare a contabilității generale a cheltuielilor si a veniturilor

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor presupune, în general următoarele momente:

- *producția*, corespunde obținerii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor sau realizării unor activități pentru care au avut loc un consum de resurse;
- *facturarea*, reprezintă momentul în care are loc transferul de proprietate de la vânzător la cumpărător şi se naşte dreptul de creanță al furnizorului asupra clientului;
- *încasarea*, reprezintă momentul realizării efective a producției, când bunurile, lucrările şi serviciile se transformă în bani prin decontarea de către client a contravalorii lor în favoarea furnizorului;
- *încorporarea*, este momentul central în care veniturile evidențiate în conturile din clasa 7, sunt decontate asupra rezultatului financiar.

Recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor în cadrul situațiilor financiare ale întreprinderii se face în funcție de următoarele criterii:

- creşterea de beneficii economice viitoare prin creşteri de active sau reduceri de datorii (în cazul veniturilor);
- diminuarea de beneficii economice prin denumirea de active sau creşteri de datorii (în cazul cheltuielilor);
- evaluare credibilă.

În sistemul de contabilitate în dublu circuit, contabilitatea financiară reflectă cheltuielile şi veniturile într-o structură bazată pe natura lor economică. În acest sens, planul de conturi general a instituit clase de conturi distincte, respectiv clasa 6 "Conturi de cheltuieli" şi clasa 7 "Conturi de venituri", prin care se asigură reflectarea tuturor categoriilor de cheltuieli şi venituri structurate după natura lor economică, de la cele mai complexe grupări până la nivelul elementelor primare.

Cea mai generală structură a cheltuielilor şi veniturilor reflectate în contabilitatea financiară constă în gruparea acestora după structură activităților care le generează. Această structură împreună cu grupele de conturi care le reflectă se prezintă astfel (vezi figura nr. 11.4):

CHELTUIELI	VENITURI
I**. CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE,** din care: 60. "Cheltuieli privind stocurile" 61. "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi" 62. "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi" 63. "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" 64. "Cheltuieli cu personalul" 65. "Alte cheltuieli de exploatare" 69. "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"	**I. VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE,** din care: 70. "Cifra de afaceri" 71. "Variaţia stocurilor" 72. "Venituri din producţia de imobilizări" 74. "Venituri din subvenţii de exploatare" 75. "Alte venituri din exploatare"
II. CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ, din care: 66. "Cheltuieli financiare"	**II. VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ**, din care: 76. "Venituri financiare"
III. CHELTUIELI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXTRAORDINARE, din care: 67. "Cheltuieli extraordinare"	**III. VENITURI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXTRAORDINARE**, din care: 77. "Venituri extraordinare "
IV. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE, din care: 68. "Cheltuieli cu amortizările , provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare"	**IV. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI** din care: 78. "Venituri din provizioane şi ajustări pentru pierderea de valoare"

Fig. nr. 11.4. Schema generala a structurii cheltuielilor şi a veniturilor

11.2.2 Organizarea contabilităţii veniturilor

Potenţialul economic al întreprinderilor de comerţ şi turism, consecinţă a potenţialului tehnic, productiv, comercial şi managerial este capacitatea de a crea venituri ca unică sursă de acoperire a cheltuielilor şi realizarea unui profit suficient spre a asigura dezvoltarea bazei tehnico-materiale a acestora.

În accepţie generală, veniturile delimitează în expresie valorică raporturile patrimoniale cu privire la obţinerea şi realizarea rezultatelor.

Ţinând seama de momentul formării lor, veniturile reflectate de contabilitatea financiară se pot clasifica astfel:

- *venituri angajate,* cu încasare ulterioară faţă de momentul înregistrărilor reflectate în contabilitate în corespondenţă cu conturile de creanţe;

- *venituri constatate* în momentul încasării lor, care se înregistrează în contabilitate în corespondenţă cu conturile financiare, de trezorerie;

- *veniturile contabile* calculate fără a angaja o încasare, cum sunt veniturile din anularea Provizioanelor.

Ca şi în cazul cheltuielilor, contabilitatea veniturilor se realizează în condiţiile unei contabilităţi de angajamente, respectiv contabilizarea acestora se face în momentul constatării lor indiferent de data încasării lor. Ca urmare a acestui fapt primele trei categorii de venituri generează fluxuri de trezorerie, în care intră veniturile contabilizate prin grupele 70-77.

Modelul de înregistrare a veniturilor va fi:

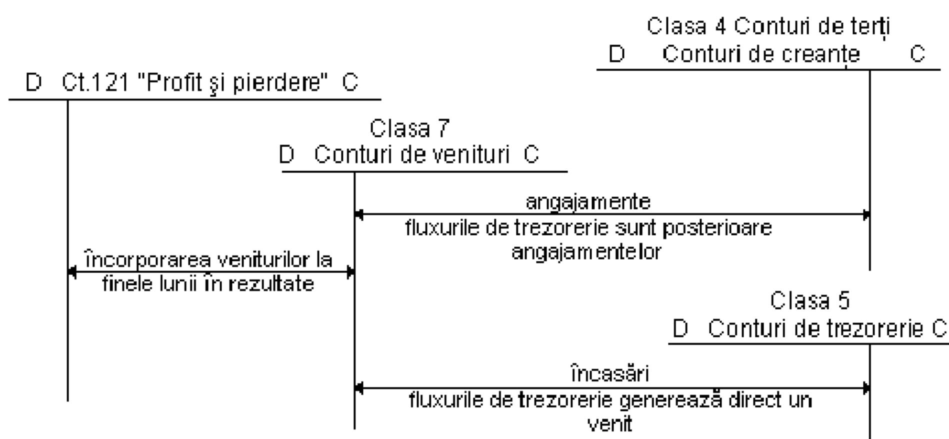


Fig. nr. 11.5 Schema modelului de înregistrare a veniturilor.

A treia categorie de venituri nu presupun fluxuri de trezorerie, mărimea acestora rezultând, de obicei, din calcule, aici fiind incluse veniturile din provizioane şi ajustări (grupa 78).

În concordanţă cu principiul individualizării rezultatului, este necesar să se delimiteze momentul în care veniturile şi cheltuielile se consideră realizate, iar pe această bază impunerea cheltuielilor corespunzătoare în vederea determinării rezultatului net. În acest scop, s-a adoptat principiul recunoaşterii venitului realizat în momentul transferării dreptului de proprietate, deci al vânzării către client. Pornind de la venitul realizat al exerciţiului, se determină în mod corespunzător cheltuielile în calitatea lor de efort care a generat veniturile. Toate cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului care nu se pot ataşa veniturilor realizate sunt activate sub forma cumpărărilor sau consumurilor stocate, respectiv a creanţelor sub forma cheltuielilor înregistrate în avans şi cheltuielilor de repartizat asupra mai multor exerciţii financiare.

De asemenea, sunt delimitate în categoria producției stocate toate veniturile obținute dar nerealizate şi în categoria datoriilor, toate veniturile realizate în avans care sunt atribuite exercițiilor viitoare.

Categoria de venituri se diferențiază pe feluri de activități: exploatare, financiară şi extraordinară şi în funcție de natura rezultatelor.

Veniturile din exploatare sunt cele provenite din:

- vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care formează cifra de afaceri a întreprinderii; producția stocată; producția de imobilizări; subvențiile de exploatare; alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare se diferențiază pe următoarele elemente: venituri din diferențe de curs valutar; venituri din dobânzi; alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare cuprind: acele venituri care nu sunt legate de activitatea curentă, obişnuită cum sunt daunele pretinse de deținătorii de polițe de asigurare în urma producerii unor calamități.

O altă categorie o reprezintă veniturile din diminuarea sau anularea Provizioanelor care se includ la venituri din exploatare sau, financiare excepționale în funcție de natura operațiilor care le-a generat.

Ultima categorie sunt veniturile din impozitul pe profit amânat care reflectă creşterea beneficiilor economice înregistrate ca urmare a amânării repartizării raportului pe profit şi a plății acestuia.

Această structură se regăseşte la nivelul grupelor de conturi astfel:

I. Venituri din exploatare:

70 „Cifra de afaceri”
71 „Variația stocurilor”
72 „Venituri din producția de imobilizări”
74 „Venituri din subvenții de exploatare”
75 „Alte venituri din exploatare”

II. Venituri financiare:

76 "Venituri financiare"

III. Venituri extraordinare:

77 " Venituri extraordinare "

IV. Venituri din provizioane şi ajustări:

78 " Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare"

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I şi II din clasa 7 "Conturi de venituri". Aceste conturi sunt asimilate conturilor de pasiv. *Se creditează* cu veniturile realizate în cursul lunii şi se *debitează* la sfârşitul lunii cu încorporarea veniturilor în rezultate. Nu prezintă sold la finele lunii.

11.2.3 Contabilitatea veniturilor din exploatare

a) Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, prestări de servicii şi mărfuri (grupa 70 „Cifra de afaceri”)

Partea semnificativă a veniturilor oricărei întreprinderii provine din activitatea de exploatare, adică din acel domeniu de activitate care face obiectul principal al funcționării sale. Veniturile din vânzări de produse fabricate, mărfuri şi prestări de servicii reprezintă cea mai mare pondere în totalul veniturilor de exploatare şi se compun din prețul de vânzare negociabil al acestora fără TVA.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu structura de conturi a grupei 70 "Cifra de afaceri", instituindu-se conturi distincte pe elemente primare de venituri.

După conținutul economic acestea sunt conturi de procese economice (reflectă procesul de desfacere, de vânzare), grupa conturilor de venituri, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv.

Se creditează în cursul exercițiului financiar (luna), cu veniturile realizate generate de actul vânzării, în corespondență cu conturile de drepturi de creanță şi de trezorerie.

Se debitează la sfârşitul exercițiului cu valoarea veniturilor transferate asupra rezultatului exercițiului, în corespondență cu creditul contului 121 "Profit şi pierderi". La finele exercițiului financiar, după această înregistrare, conturile grupei 70 "Cifra de afaceri" se soldează şi nu vor apărea în bilanț.

Contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", ține evidența veniturilor din vânzarea produselor finite.

Se creditează cu prețul de vânzare al produselor finite, exclusiv TVA, livrate clienților cu factură prin debitul contului 411 "Clienți"; cu prețul de vânzare al produselor finite, exclusiv TVA, aferente exercițiului în curs, livrate, pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârşitul exercițiului prin debitul contului 418 "Clienți-facturi de întocmit".

Se debitează la sfârşitul exercițiului prin transferarea veniturilor (rulajul creditor) în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite pe baza facturilor şi actelor de expediere se înregistrează astfel:

411 "**Clienți**"	=	%
		701 "Venituri din vânzarea produselor finite"
		4427 "TVA colectată"

Contul 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor", ține evidența veniturilor din vânzarea semifabricatelor.

Se creditează cu prețul de vânzare al semifabricatelor, exclusiv TVA, livrate clienților cu factură, în corespondență cu debitul contului 411 "Clienți"; cu

prețul de vânzare al semifabricatelor, exclusiv TVA, livrate clienților, pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârşitul exercițiului prin debitul contului 418 "Clienți-facturi de întocmit".

Se debitează la sfârşitul exercițiului prin transferarea veniturilor în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Din cele prezentate rezultă că acest cont are aceeaşi funcțiune ca şi contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite". De asemenea, conturile: 703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale", 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate", 705 "Venituri din studii şi cercetări", 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii", Contul 708 "Venituri din activități diverse" funcționează similar cu contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite".

Ca o particularitate față de funcționarea contului 701, **contul 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii",** se creditează cu valoarea veniturilor sub formă de redevențe pentru concesiuni şi locații de gestiune (conform contractului) pe care locatorul urmează a le încasa de la locatar în corespondență cu debitul contului 461 "Debitori diverşi".

De asemenea, la unitățile patrimoniale care desfac mărfuri cu amănuntul (en detail), **contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** *se creditează* cu prețul de vânzare cu amănuntul, exclusiv TVA, al mărfurilor vândute şi încasate în numerar prin debitul contului 5311 "Casa în lei".

b) Contabilitatea veniturilor din producția stocată şi producția de imobilizări

În condițiile organizării contabilității în dublu circuit s-a optat ca, în contabilitatea financiară, evidența stocurilor de produse fabricate şi de comenzi în curs de execuție să reflecte fidel relația bilanțieră:

$$Si + Sin + Vp = Îp + Sfn + Sf$$

în care:

Si, Sf - reprezintă stocuri de produse fabricate la începutul, respectiv la sfârşitul exercițiului financiar;

Sin, Sfn- stocuri de comenzi în curs de execuție la începutul, respectiv sfârşitul exercițiului financiar;

Vp - veniturile exercițiului financiar;

Ip - încasările exercițiului financiar.

Potrivit acestei concepții de organizare a contabilității stocurilor şi vânzărilor, veniturile exercițiului financiar (Vp) sunt influențate de variația stocurilor de produse fabricate (Sf -Si) şi comenzilor în curs de execuție (Sfn -Sin), conform următoarei relații:

$$Vp = Ip \pm (Sf - Si) \pm (Sfn - Sin).$$

Pentru reflectarea în contabilitate a stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuție s-a introdus în noul plan de conturi **grupa 71 "Variația stocurilor"**, care cuprinde contul **711 "Variația stocurilor".** Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor potențiale evaluate la costul de obținere al produselor şi producției în curs de execuție. Funcțiunea acestui cont se diferențiază de funcția conturilor din grupa 70, datorită caracteristicilor aparte ale acestor feluri de venituri.

Se creditează în cursul exercițiului cu prețul prestabilit (normat) al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obținute prin debitul conturilor: 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale"; prețul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obținute din producție proprie, prin debitul contului 361 "Animale şi păsări", iar la sfârşitul exercițiului: diferențele între prețul prestabilit şi costul efectiv al produselor şi semifabricatelor, prin debitul contului 348 "Diferențe de preț la produse", diferențele de preț aferente animalelor şi păsărilor, prin debitul contului 368 "Diferențe de preț la animale şi păsări", costul efectiv al producției neterminate, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție determinate pe bază de inventar prin debitul conturilor 331 "Produse în curs de execuție" şi 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuție".

Se debitează în cursul exercițiului cu: valoarea la preț de înregistrare (prestabilit, normat) a semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor (descărcarea gestiunii) în corespondență cu creditul conturilor: 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 361 "Animale şi păsări"; diferențele de preț aferente acestor produse, animale şi păsări livrate prin creditul conturilor 348 "Diferențe de preț la produse", şi 368 "Diferențe de preț la animale şi păsări"; valoarea producției în curs terminate şi a lucrărilor şi serviciilor în curs, finalizate, prin creditul conturilor 331 "Produse în curs de execuție" şi 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuție".

Soldul contului 711 "Variația stocurilor" poate fi *creditor sau debitor* la sfârşitul exercițiului şi se transferă asupra contului 121 "Profit şi pierderi".

Veniturile din producția imobilizată sunt formate din costul efectiv al imobilizărilor corporale şi necorporale realizate în regie proprie şi valoarea cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu procurarea şi punerea în stare de folosință a imobilizărilor corporale şi necorporale procurate de la terți, cum ar fi: cheltuieli de transport, de instalare, de montaj, efectuate în regie proprie.

La finele exercițiului financiar şi la punerea în funcțiune a imobilizărilor, costul efectiv al imobilizărilor realizate în regie proprie şi totalul cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu achiziționarea şi punerea în funcțiune a imobilizărilor cumpărate de la terți se înregistrează ca imobilizări în curs cu ajutorul conturilor din grupa 23 "Imobilizări în curs" şi ca venituri din producția proprie de imobilizări, evidențiate cu ajutorul conturilor din **grupa 72 "Venituri din producția imobilizată"**, în cadrul căreia s-au prevăzut conturi distincte pe categorii de imobilizări.

Contul 721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale" ține evidența veniturilor din producția de imobilizări necorporale.

Se creditează cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu prin debitul contului 203 "Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare"; valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor şi altor valori similare realizate pe cont propriu, prin debitul contului 205 "Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate"; valoarea altor imobilizări necorporale realizate pe cont propriu prin debitul contului 208 "Alte imobilizări necorporale"; valoarea imobilizărilor necorporale în curs, realizate pentru nevoi proprii prin debitul contului 230 "Imobilizări în curs necorporale".

Se debitează la sfârşitul exercițiului cu valoarea acestor venituri transferate asupra contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" are acelaşi rol şi funcționează similar cu contul 721.

Se creditează cu costul efectiv al imobilizărilor corporale obținute din producție proprie, în corespondență cu debitul conturilor de imobilizări corporale; precum şi cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate pe cont propriu prin debitul contului 231 "Imobilizări în curs corporale".

Se debitează la sfârşitul exercițiului prin transferul sumei totale a veniturilor obținute din imobilizări corporale asupra contului 121 "Profit şi pierdere".

c) Contabilitatea veniturilor din subvenții de exploatare

Subvențiile de exploatare sunt considerate în noul sistem de contabilitate venituri din exploatare în exercițiul financiar în care ele s-au obținut. Evidența veniturilor din subvențiile de exploatare se ține cu ajutorul contului **741 "Venituri din subvenții de exploatare"**, din grupa 74 care are aceeaşi denumire, cuprinzând un singur cont. Acest cont are rolul de a ține evidența subvențiilor primite de întreprindere pentru investiții pentru acoperirea pierderilor şi pentru diferențele de preț la produsele subvenționate.

Se creditează cu valoarea subvențiilor ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor şi diferențelor de preț prin debitul contului 445 "Subvenții", precum şi cu valoarea subvențiilor primite (încasate) prin debitul contului 5121 "Contul la bănci în lei".

Se debitează la finele exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri din subvenții de exploatare în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

d). Contabilitatea altor venituri din exploatare

În categoria altor venituri din exploatare se cuprind acele elemente de venituri care nu sunt strict generate de activitatea de exploatare, dar pentru care întreprinderea optează, iar legislația economică în vigoare şi permite să la considere drept componente ale rezultatului activității de exploatare curentă. Contabilitatea acestor venituri se ține cu ajutorul conturilor din grupa 75 “Alte

venituri din exploatare” prin două conturi sintetice de gradul I: Contul 754 “Venituri din creanțe reactivate”; Contul 758 “Alte venituri din exploatare”.

Contul 754 “Venituri din creanțe reactivate” ține evidența creanțelor recuperate de la clienți şi debitori diverşi.

Se creditează cu valoarea creanțelor reactivate în corespondență cu debitul conturilor: 411 “Clienți” şi 461”Debitori diverşi”.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

Contul 758 “Alte venituri din exploatare” ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare (din despăgubiri, chirii etc.).

Se creditează cu veniturile realizate din exploatarea curentă, din despăgubiri, chirii, amenzi, etc., în corespondență cu debitul conturilor care arată modalitatea de încasare: 5311 “Casa în lei”, 5121”Conturi la bănci în lei”.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

11.2.4 Contabilitatea veniturilor financiare

Economia de piață şi mecanismele de formare şi circulație a capitalului, ca şi necesitatea dezvoltării unei importante activități financiare generate de împrumuturile interîntreprinderi, depozitele şi creditele bancare, circulația hârtiilor de valoarea etc. au făcut necesară evidențierea distinctă a veniturilor de natură financiară generate de această activitate.

Pentru reflectarea în contabilitate a acestora se folosesc conturile din grupa **76 “Venituri financiare”,** respectiv: 761 “Venituri din imobilizări finaciare”;762 “Venituri din investiții financiare pe termen scurt”; 763 “Venituri din creanțe imobilizate”; 764 “Venituri din investiții finaciare cedate”; 765 “Venituri din diferențe de curs valutar”; 766 “Venituri din dobânzi”; 767 “Venituri din sconturi obținute”; 768 “Alte venituri financiare”, precum şi contul 786 “Venituri financiare din Provizioane” din grupa 78 “Venituri din Provizioane”.

Conturile din această grupă sunt, după funcția contabilă, conturi de pasiv, colectând în creditul lor toate veniturile de această natură dobândite pe parcursul exercițiului financiar şi se debitează cu transferarea acestor venituri pentru soldare la sfârşitul exercițiului asupra contului de rezultate.

Contul 761 “Venituri din imobilizări finaciare” ține evidența veniturilor din imobilizări financiare (titluri de participare, interese de participare şi alte titluri imobilizate).

Se creditează cu dividendele de încasat din participații, prin debitul contului 451 “Decontări în cadrul grupului”, respectiv cu dividendele încasate de întreprinderea pentru participarea la formarea capitalului social al altor întreprinderi, în corespondență cu debitul conturilor 5121 “Conturi la bănci în lei” şi 5311 “Casa în lei”, în funcție de modalitatea de încasare.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

Contul 762 “Venituri din investiții financiare pe termen scurt” ține evidența distinctă a veniturilor de natură financiară din investiții finaciare pe termen scurt, care nu conferă dreptul de decizie şi control asupra activității întreprinderii. Funcționează ca şi contul 761.

Contul 763 “Venituri din creanțe imobilizate”, ține evidența veniturilor realizate din creanțe imobilizate.

Se creditează cu dobânzile aferente împrumuturilor pe termen lung sau scurt acordate altor întreprinderi, prin debitul conturilor: 267 “Creanțe imobilizate”, sau 5121 “Conturi la bănci în lei” dacă a avut loc încasarea.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

Contul 764 “Venituri din investiții financiare cedate”, reflectă veniturile nete rezultate din vânzarea titlurilor de plasament.

Se creditează cu prețul de vânzare al investițiilor financiare cedate şi cu câştigul rezultat din vânzarea investițiilor finaciare pe termen scurt prin debitul contului 461 “Debitori diverşi “, respectiv 5121 “Conturi la bănci în lei” în cazul încasării diferențelor.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

Contul 765 “Venituri din diferențe de curs valutar” , care înregistrează diferențe favorabile de curs valutar rezultate din operațiunile curente efectuate în valută sau aferente disponibilităților în valută.

Se creditează cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanțelor şi datoriilor în valută ale întreprinderii prin debitul conturilor: 267 “Creanțe imobilizate”, 411 “Clienți”, 461 “Debitori diverşi”, 401 “Furnizori”, 404 “Furnizori de imobilizări”, 451””Decontări în cadrul grupului”, 455 “Asociați – conturi curente”, 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”, 462 “Creditori diverşi”; cu diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților bancare în valute, disponibilităților în valute existente în casierie, precum şi existentul în conturile de acreditive în valute în corespondență cu creditul conturilor: 5121 “Conturi la bănci în lei”, 5311 “Casa în lei”, 5411”Acreditive în lei”.

Se debitează la sfârşitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 “Profit şi pierdere”.

Contul 766 “Venituri din dobânzi” înregistrează veniturile financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credite.

Se creditează cu: dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului prin debitul contului 451 ”Decontări în cadrul grupului”; dobânzile aferente sumelor datorate de debitori diverşi prin debitul contului 461 “Debitori diverşi”; dobânzile încasate aferente disponibilităților aflate în conturi curente prin debitul contului 5121 “Conturi la bănci în lei”; dobânzile de primit aferente

disponibilităţilor aflate în conturile curente prin debitul contului 5187 "Dobânzi de primit".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 767 "Venituri din sconturi obţinute" ţine evidenţa veniturilor obţinute de întreprindere din sconturile de la furnizori şi alţi creditori. Sconturile de lichiditate reprezintă reduceri de preţ acordate de furnizor cumpărătorului ca urmare a plăţii acestuia furnizorului înainte de scadenţa prevăzută în contract.

Se creditează cu suma sconturilor obţinute de întreprindere de la furnizorii săi sau de la alţi creditori în corespondenţă cu debitul conturilor: 401 "Furnizor", 404"Furnizori de imobilizări", 462"Creditori diverşi", respectiv cu valoarea sconturilor încasate prin conturile de disponibilităţi băneşti în funcţie de modalitatea de încasare prin debitul conturilor: 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "profit şi pierderi".

Contul 768 "Alte venituri financiare" funcţionează similar ca şi celelalte conturi de venituri financiare pentru veniturile obţinute din diferenţa între valoarea contabilă şi valoarea de piaţă a investiţiilor financiare pe termen scurt imediat negociabile deţinute în portofoliul întreprinderii.

Se creditează cu diferenţa între valoarea contabilă şi valoarea de piaţă a investiţiilor financiare prin debitul conturilor: 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

11.2.5 Contabilitatea veniturilor extraordinare

Operaţiunile extraordinare sunt cele care au un caracter accidental şi nu sunt legate de activitatea normală, curentă de exploatare sau de activitatea financiară a întreprinderii.

Din această grupă face parte un singur **cont 771 „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare"** care ţin evidenţa acelor costuri rezultate din compensaţiile primite pentru cheltuieli sau pierderi de calamităţi sau alte evenimente extraordinare.

Se debitează cu subvenţiile primite sau de primit drept compensaţie pentru pierderi înregistrate de o întreprindere, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare în corespondenţă cu debitul conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei" respectiv 445 „Subvenţii".

Se creditează la sfârşitul exerciţiului prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 „Impozit şi produse"

11.3. Contabilitatea rezultatului exercițiului

Activitățile economice care produc modificări cantitative şi calitative în masa patrimoniului sunt evidențiate şi analizate prin contul de rezultate. Rezultatele financiare ale întreprinderilor de comerț şi turism reprezintă, în principiu, diferența dintre totalul veniturilor şi totalul cheltuielilor aferente aceleaşi perioade de gestiune indiferent de data încasărilor sau a plăților.

Printr-o interpretare globală a prevederilor legii contabilității se înțelege că, rezultatul exercițiului se calculează lunar, segmentul de gestiune la capetele căruia se determină profitul sau pierderea îl reprezintă luna calendaristică, cu cumularea şi sintetizarea veniturilor şi cheltuielilor trimestrial, semestrial, până la generalizarea datelor la finele anului, prin bilanț.

Decontarea veniturilor şi a cheltuielilor la finele fiecărei perioade se va face prin intermediul contului 121 "Profit şi pierdere", cont bifuncțional, de calcul economic care se creditează cu veniturile realizate şi delimitate în conturi din clasa 7 "Conturi de venituri" şi se debitează cu cheltuielile generate de obținerea acestor venituri, delimitate şi corectate în conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli". Soldul creditor al contului evidențiază rezultatul sub formă de profit, iar soldul debitor rezultatul sub formă de pierdere.

În felul acesta contul 121 "Profit şi pierdere" realizează legătura dintre conturile de venituri şi cheltuieli, pe de o parte, şi conturile de bilanț, pe de altă parte. Astfel, soldul său creditor reprezintă profitul creat ca sursă de finanțare în urma excedentului veniturilor asupra cheltuielilor, iar pierderea, ca sold debitor, exprimă bunurile economice nerecuperate ca urmare a excedentului cheltuielilor asupra veniturilor.

Schema contabilă de determinare a rezultatului exercițiului se prezintă în figura nr. 11.6.

Pentru calcularea rezultatului perioadei se are în vedere structurarea cheltuielilor în patru grupe şi a veniturilor în trei grupe.

Rezultatul perioadei se determină în cascadă în felul următor:

A. <u>Rezultatul din exploatare</u> se redă în schema din figura nr. 11.7.

ACTIVITATEA DE EXPLOATARE			
II.	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE (GR.60 + GR.65)	I.	VENITURI DIN EXPLOATARE (GR.70 + 75)

PROFIT = I > II
PIERDERE = I < II

REZULTATUL EXERCIŢIULUI

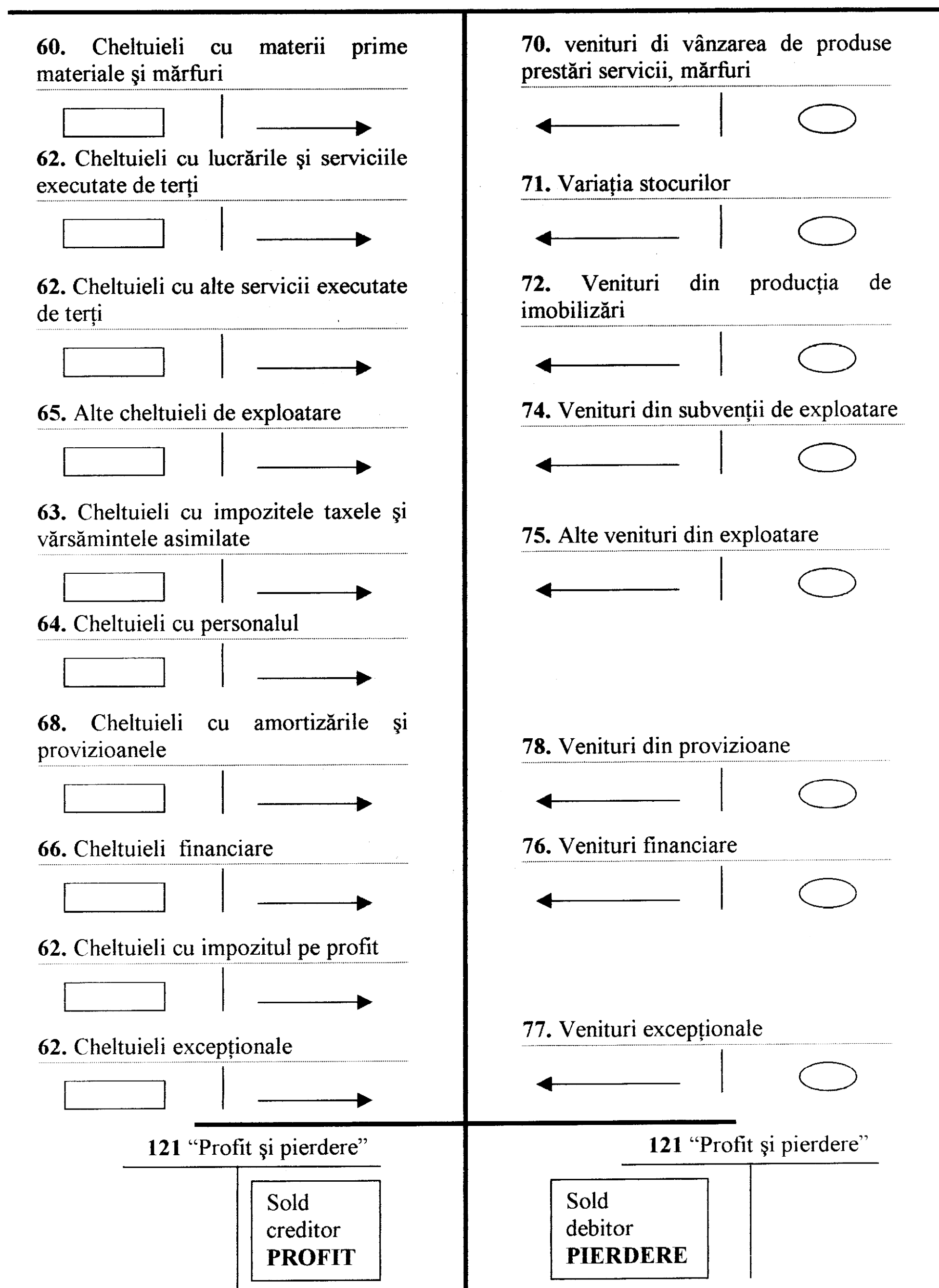


Fig. nr. 11.6. .Schema determinării rezultatului exerciţiului

<table>
<tr><td colspan="6">ACTIVITATEA DE EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td colspan="2">II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE</td><td colspan="4">I. VENITURI DIN EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td rowspan="4">CHELTUIELI MATERIALE</td><td>Costul mărfurilor vândute (607)</td><td>Vânzări de mărfuri (707)</td><td rowspan="5">CIFRA DE AFACERI</td><td rowspan="7">PRODUCȚIA EXERCIȚIULUI</td><td rowspan="10">VENITURI DIN EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td>Materii prime şi materiale consumabile (601+602)</td><td rowspan="4">PRODUCȚIA VÂNDUTĂ (GR. 70 – 707)</td></tr>
<tr><td>Combustibil energie şi apă (605)</td></tr>
<tr><td>Alte cheltuieli materiale (602+603+604+606+608)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Lucrări şi servicii executate de terți (611+612+613+ +614+621+622+623+624+625+626+627+628)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Impozite taxe şi vărsăminte asimilate (635)</td><td colspan="2">VARIAȚIA STOCURILOR
Sold creditor 711 - sold debitor 711</td></tr>
<tr><td colspan="2">Cheltuieli cu remunerațiile personalului (641)</td><td colspan="2">PRODUCȚIA IMOBILIZATĂ
(721+722)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială (645)</td><td colspan="3">Subvenții de exploatare (741)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Alte cheltuieli de exploatare (654+658)</td><td colspan="3">Alte venituri din exploatare (754, 758)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Amortizări şi provizioane (681)</td><td colspan="3">Venituri din provizioane (781)</td></tr>
</table>

A. Rezultatul din exploatare

PROFIT = I >II
PIERDERE = I<II

Fig. nr. 11.7.Determinarea rezultatului din exploatare

B. Rezultatul financiar

Se determină ca diferenţă dintre veniturile realizate din activitatea financiară şi cheltuielile aferente.

ACTIVITATEA FINANCIARĂ			
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE (gr. 66 + 686)	III.	VENITURI FINANCIARE (gr. 76 + 786)

PROFIT = III > IV
PIERDERE = III < IV

Pe baza celor două rezultate de mai sus se calculează rezultatul din activitatea curentă.

ACTIVITATEA CURENTĂ			
II.	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	I.	VENITURI DIN EXPLOATARE
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE	II	VENITURI FINANCIARE

Rezultatul perioadei se determină în cascadă în felul următor:

REZULTATUL CURENT AL PERIOADEI:
PROFIT = I + III > II + IV
PIERDERE = I + III < II + IV

C. Rezultatul extraordinar al perioadei

Se calculează ca diferenţă dintre veniturile realizate din activităţi extraordinare şi cheltuielile aferente acestei activităţi:

ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ			
VI.	CHELTUIELI EXTRORDINARE (gr. 67)	V.	VENITURI EXTRAORDINARE (gr. 77)

PROFIT = V > VI
PIERDERE = V < VI

D.Rezultatul perioadei cuprinde soldul celor trei activităţi obţinute până aici (de exploatare, financiară, extraordinară), care se influenţează în plus cu impozitul pe profit:

ACTIVITATEA PERIOADEI			
II.	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	I.	VENITURI DIN EXPLOATARE
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE	III.	VENITURI FINANCIARE
VI.	CHELTUIELI EXTRORDINARE	V.	VENITURI EXTRAORDINARE
VII	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT (691)		

REZULTAUL PERIOADEI = (I + III+ V) – (II + IV + VI + VII)

Se înțelege că acest rezultat poate fi profit sau pierdere, după caz.

Pentru determinarea rezultatului financiar final sau impozabil la încheierea exercițiului se procedează la corectarea exercițiului cu o serie de elemente deductibile şi nedeductibile. Modelul de calculație folosit în acest caz se prezintă astfel:

I. Rezultatul exercițiului înainte de impozitare

II. Cheltuieli nedeductibile (+):
- depăşirea cheltuielilor de protocol;
- depăşirea cheltuielilor de deplasare, detaşare, transfer;
- amenzi şi penalități;
- Provizioane nedeductibile;
- alte cheltuieli nedeductibile.

III. Venituri deductibile fiscal (venituri neimpozabile) sunt în general venituri care au fost impozitate la sursă de întreprinderea în cadrul căreia sau obținut dividende pentru titluri de participare.

IV. Rezultatul final sau impozabil (IV = I + II – III):
- profit impozabil;
- deficit.

V. Impozitul pe profit (-)

VI. Rezultatul exercițiului sau rezultatul net contabil.

După decontarea impozitului pe profit, soldul cotului 121 “Profit şi pierdere” reflectă *“Rezultatul net al exercițiului”*, rezultat supus repartizării.

Contul 121 “Profit şi pierdere” înregistrează în *credit* la sfârşitul exercițiului (luna) sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri de la contul 701 până la contul 786.

– în credit se mai înregistrează pierderile realizate în exercițiul precedent care nu au fost repartizate în corespondență cu contul 117 “Rezultatul reportat”;

Se debitează la sfârşitul exercițiului, cu cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a de la conturile 601 până la contul 698.

– În debitul contului se mai înregistrează profitul net realizat în exercițiul precedent, nerepartizat prin trecerea acestuia în creditul contului 117 “Rezultatul reportat” şi profitul net realizat în exercițiul precedent care a fost repartizat pe destinații, prin creditul contului 129 “Repartizarea profitului”.

La sfârşitul exercițiului, *soldul creditor* al contului reprezintă PROFITUL, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau PIERDEREA, în situația inversă, când contul prezintă *sold debitor*.

În bilanțul contabil, soldul contului 121 “Profit şi pierdere” se scrie în pasivul bilanțului, cu semnul (+) dacă este profit şi cu semnul (-) dacă este pierdere.

Contul 121 “Profit şi pierdere”, având rolul de a determina rezultatul financiar pe perioada unui exercițiu, după aprobarea bilanțului, se soldează prin repartizarea în vederea constituirii diferitelor fonduri. În cazul în care nu se decide repartizarea completă, profitul rămas nerepartizat se transferă în creditul contului 107 “Rezultatul reportat”, astfel încât contul 121 “Profit şi pierdere” se disponibilizează în vederea înregistrării rezultatului financiar pentru exercițiul curent.

Structura sintetică a contului 121 “Profit şi pierdere” cu prezentarea soldurilor intermediare este prezentată în tabelul nr. 11.8.

Structura sintetică a contului 121 "Profit şi pierdere'

VENITURI	CHELTUIELI	SOLDURI INTERMEDIARE
A. Vânzări de mărfuri (707)	B. Costul de cumpărare al mărfurilor vândute (607)	A–B=C Marja comerciantului
D. Vânzări de produse, lucrări şi servicii (70 – 707) + 711 + 72 TOTAL D		Producţia exerciţiului
Marja comercială Producţia exerciţiului TOTAL E	Cheltuieli privind stocurile (60) Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (61 + 62) TOTAL F	Valoarea adăugată (E – F)
Valoarea adăugată Subvenţii de exploatare (74) TOTAL G	Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (63) Cheltuieli cu personalul (64) TOTAL H	Excedentul brut de exploatare (G – H)
Excedentul brut de exploatare Alte venituri din exploatare (758) Alte venituri din amortizări şi provizioane din exploatare (781) TOTAL I	Alte cheltuieli (65) Amortizări şi provizioane privind exploatarea (681) TOTAL J	Rezultatul exploatării (I – J)
Rezultatul exploatării Venituri financiare (76) Provizioane (786) TOTAL K	Cheltuieli financiare (66) Amortizări şi provizioane (686) TOTAL L	Rezultatul activităţii curente (K – L)
Venituri extraordinare (77) TOTAL M	Cheltuieli extraordinare (67) TOTAL N	Rezultatul extraordinar (M – N)
Rezultatul activităţii curente Rezultatul extraordinar TOTAL O	Impozitul pe profit (691) TOTAL P	Rezultatul net al exerciţiului (O – P)

Tabelul. nr. 11.8. Structura sintetică a contului 121 "Profit şi pierdere"

Construcţia contului de rezultate având la bază structurarea activităţii de exploatare, financiare şi extraordinare permite formarea unor indicatori valorici, ce caracterizează comportamentul unei întreprinderi prin ceea ce numim *solduri intermediare de gestiune*. În fapt, soldurile intermediare de gestiune sunt indicatori sub formă de solduri, numite marje, ce pun în evidenţă etapele formării rezultatului exerciţiului în strânsă conexiune cu structura de venituri şi cheltuieli aferente activităţii întreprinderii.

Primul sold intermediar de gestiune este "**marja comercială**". Aceasta se referă la activitatea comercială desfăşurată de întreprinderi de distribuţie sau la

partea pur comercială a acestora şi se determină scăzând din vânzările de mărfuri costul mărfurilor vândute. Pentru întreprinderile de distribuție, marja comercială este un indicator esențial şi ea va deveni mai detaliat, respectiv pe mărfuri sau grupe de mărfuri. Marja comercială este denumită şi marja brută şi se exprimă adesea ca procent din cifra de afaceri.

Producția exercițiului este al doilea sold intermediar de gestiune şi se obține adunând la mărfuri producția vândută, producția stocată şi la care se adună producția imobilizată. Producția exercițiului nu are caracter omogen, deoarece producția vândută este exprimată la nivelul prețului de vânzare, în timp ce producția stocată şi imobilizată sunt estimate la nivelul costului de producție. Producția exercițiului permite evaluarea performanțelor anuale ale întreprinderilor.

Un sold intermediar de gestiune este **valoarea adăugată,** care exprimă crearea sau creşterea de valoare adusă de întreprindere bunurilor şi serviciilor provenind de la terți. Valoarea adăugată este de fapt o valoare adăugată brută ce realizează joncțiunea între micro şi macrocontabilitate, deoarece introducerea în contabilitatea întreprinderilor a acestui sold intermediar de gestiune uşurează calculul acestui indicator în contabilitatea națională, care la nivel macrocontabil este numit **produsul intern brut** şi conduce la ameliorarea calității informației economice în general.

La nivel microeconomic, valoarea adăugată este un indicator care permite măsurarea puterii economice a întreprinderii şi se poate determina prin două procedee:

a) Ca diferență între producția globală a exercițiului (marja comercială + producția exercițiului) şi consumurile de bunuri şi servicii furnizate de terți pentru această producție, care este numit şi consum intermediar;

b) Prin adiționarea diverselor elemente ce compun valoarea adăugată, respectiv remunerarea tuturor factorilor de producție, inclusiv a statului, cât şi autofinanțarea întreprinderii, respectiv cheltuielile de personal, cheltuieli financiare, impozite, taxe, vărsăminte asimilate legate de activitatea întreprinderii, cheltuieli cu amortismentele, impozitul pe profit, partea de rezultat trecută la rezerve, alte elemente de valoarea adăugată.

Excedentul brut de exploatare (sau insuficiența brută de exploatare), ca sold intermediar de gestiune, se obține scăzând din suma valorii adăugate şi a subvențiilor de exploatare, suma impozitelor, vărsămintelor asimilate şi cheltuielile cu personalul. Mărimea acestui indicator constituie resursa rezultată din exploatare pentru ca întreprinderea să-şi mențină şi să-şi dezvolte potențialul productiv şi să remunereze capitalurile utilizate. Acest sold nu este influențat nici de sistemul de amortizare practicat şi nici de activitatea financiară a întreprinderii, fapt ce determină să fie considerat ca indicator esențial în analizele de gestiune şi în efectuarea analizelor comparative între întreprinderi.

Rezultatul din exploatare (profit sau pierdere) este un alt sold intermediar de gestiune. El se obține scăzând din suma excedentului brut de exploatare, a altor venituri din exploatare, a veniturilor din Provizioane privind

exploatarea, suma insuficienței brute din exploatare şi a cheltuielilor de exploatare privind amortizarea şi Provizioanele.

Rezultatul din exploatare evaluează rentabilitatea economică a unei întreprinderi şi corespunde unei activități normale şi curente a acestuia (operațiuni curente), inclusiv operațiuni efectuate în exercițiile anterioare, dar aferente exercițiului curent. În determinarea acestui indicator nu sunt luate în calcul operațiunile financiare şi extraordinare. Acest rezultat este utilizat în compararea performanțelor întreprinderilor care au politici financiare diferite.

Rezultatul curent al exercițiului este soldul intermediar de gestiune ce apare în contul profit şi pierdere şi care decurge din activitatea curentă a întreprinderii (de exploatare şi financiară), excluzând operațiunile extraordinare. Operațiunile financiare sunt incluse în operațiunile curente, indiferent de caracterul lor ordinar, obişnuit sau excepțional. Totuşi, trebuie subliniat că, în concepția anglo-saxonă, rezultatul curent include şi elemente excepționale provenind din activitatea curentă, fiind excluse numai elementele extraordinare. Această divergență de tratament a informației contabile antrenează dificultăți în asigurarea comparabilității rezultatelor curente obținute de întreprinderile din Europa continentală, respectiv cele din țările anglo-saxone.

Rezultatul extraordinar reprezintă soldul intermediar de gestiune care sintetizează rezultatul, sub forma profitului sau pierderilor, activității cu caracter de extraordinar a întreprinderii.

Rezultatul extraordinar se obține scăzând din veniturile extraordinare suma cheltuielilor extraordinare.

Rezultatul exercițiului este ultimul sold intermediar de gestiune şi reprezintă suma dintre rezultatul curent şi rezultatul extraordinar, diminuată cu impozitul pe profit.

Rezultatul exercițiului din contul de profit şi pierdere reprezintă soldul final al contului 121 “Profit şi pierdere” supus repartizării.

11.4. Contabilitatea repartizării profitului

Repartizarea profitului este actul de decizie al proprietarilor şi adunării generale a acționarilor/asociaților, fără a exista restricții normative, decât în cazul regiilor autonome sau al societăților comerciale în care principalul acționar este statul.

La repartizarea profitului este bine să se manifeste prudență, cunoaşterea perspectivei şi a conjuncturii pieței în care acționează întreprinderea, interesele de dezvoltare şi controlul patronal, buna înțelegere cu sindicatele prin premierea angajaților.

Principalele destinații pe care le poate primi profitul sunt următoarele:

– constituirea fondului de participare a angajaților la profit;

– constituirea fondului de rezervă în limita prevederilor legale şi a statutului de înfiinţare;

– pentru acordarea dividendelor;

– pentru constituirea fondului de creştere a surselor proprii de finanţare;

– repartizarea la alte destinaţii legale prevăzute de statutul societăţii sau contractele de asociere.

– vărsămintele la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome ale statului

Pentru reflectarea în contabilitate a repartizării profitului în cursul exerciţiului financiar se utilizează contul 129 "Repartizarea profitului ".

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa repartizării profitului. Contabilitatea analitică se ţine pe destinaţiile profitului, stabilite potrivit legii.

Contul 129 "Repartizarea profitului", după conţinutul economic este un cont din clasa conturilor de capitaluri, grupa rezultatului exerciţiului, iar după funcţia contabilă este un *cont de activ*.

Se debitează în cu repartizările din profit pentru constituirea rezervelor legale (din profitul brut) prin debitul contului **106** „Rezerve", respectiv cu diferenţa trecută la rezultatul reportat prin debitul contului **117** „Rezultatul reportat"

Contul 129 „Repartizarea profitului" s*e creditează* la începutul exerciţiului financiar următor cu profitul net realizat în exerciţiul precedent care a fost repartizat pe destinaţii prin debitul contului 121 "Profit şi pierdere", după încheierea şi aprobarea bilanţului pentru exerciţiul precedent.

Soldul debitor al contului reprezintă repartizările din profit efectuate în cursul exerciţiului.

Deci, pe parcursul anului, orice repartizări efectuate din profit trebuie să se regăsească în următoarea combinaţie contabilă:

129 "Repartizarea profitului" = **117** „Rezultatul reportat"

După aprobarea bilanţului contabil pentru exerciţiul precedent de către adunarea generală a acţionarilor, dar şi de organismele financiar fiscale, are loc închiderea operaţiilor de repartizare operate în anul precedent, cu formula:

121 "Profit şi pierderi" = **129** "Repartizarea profitului"

Pot exista cazuri în care o parte din profitul net al agentului economic poate fi reportat în anul următor de gestiune ca o măsură de prevedere pentru preîntâmpinarea diminuării rentabilităţii sau chiar a apariţiei pierderilor, dacă situaţiile conjuncturale întrevăd o astfel de perspectivă.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce sunt cheltuielile şi cum se clasifică acestea?
2. Ce sunt veniturile şi cum se clasifică acestea?
3. Ce se înțelege prin venituri din exploatare şi cheltuieli din exploatare ?
4. Care sunt principalele conturi cu ajutorul cărora se ține evidența cheltuielilor? Dar a veniturilor?
5. Cum se determină profitul impozabil si de ce trebuie să se țină cont în calculul impozitului pe profit?
6. Care este particularitatea conturilor de cheltuieli şi venituri?
7. Care sunt destinațiile profitului net şi cum se înregistrează în contabilitate?

Testul 11.1. de autoevaluare:

1. Cheltuielile ocazionate de desfăşurarea activității înscrise în obiectul întreprinderii, legate de producție, prestări servicii şi operații comerciale alcătuiesc: a) cheltuielile din exploatare; b) cheltuielile financiare; c) cheltuieli extraordinare.
2. În baza centralizatorului bonurilor de consum, se înregistrează materiile prime consumate în activitatea de exploatare de către întreprindere potrivit formulei: a) 301 =601; b) 601=301; c) 5311=301.
3. În baza centralizatorului statelor de plată se înregistrează cheltuielile cu salariile: a) 641 = 421; b) 6451=4311; c) 6453= 4313.
4. Sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât şi câştigurile din orice surse alcătuiesc: a) cheltuielile; b) veniturile; c) profitul.
5. La sfârşitul luni banca virează dobânda aferentă depozitului constituit înregistrarea se va face astfel: a) 5121=766 b) 627= 5121; c) 5121=581.
6. Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" la sfârşitul luni va prezenta sold final : a) debitor; b) creditor; c) nu prezintă sold final.
7. Repartizarea profitului se face : a) la începutul anului pentru profitul anului precedent; b) la sfârşitul anului pentru anul în curs; c) în cursul anului pentru profitul realizat.
8. Scăzând din suma excedentului brut de exploatare, a altor venituri din exploatare, a veniturilor din Provizioane privind exploatarea, suma insuficienței brute din exploatare şi a cheltuielilor de exploatare privind amortizarea şi Provizioanele se obține: a) rezultatul financiar; b) rezultatul extraordinar; c) rezultatul din exploatare.
9. Rezultatul exercițiului din contul de profit şi pierdere reprezintă soldul final al contului : a) 121; b) 129; c) 117.
10. Conturile de venituri la sfârşitul perioadei se închid în corespondență cu : a) debitul contului 121; b) creditul contului 121; c) soldul contului 121.

CAPITOLUL 12.

LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR

12.1. Delimitări privind lucrările de închidere ale exercițiului financiar

Exercițiul financiar începe de la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. În acest scop, pe baza bilanțului contabil se determină situația patrimoniului, situația financiară şi rezultatul obținut.

Relația de principiu prin care se evaluează situația patrimoniului este de forma:

Situația netă a patrimoniului **(capitalul propriu)**	=	Activul patrimoniului – Datoriile

Situația financiară se determină pe baza relației:

Trezoreria	= Fondul de rulment – Necesarul de fond de rulment

În ceea ce priveşte rezultatul, acesta se calculează prin relația:

Rezultatul contabil	=	**Venituri – Cheltuieli**

Iar dacă se are în vedere variația capitalului, ea devine:

Rezultatul contabil	=	Capitalul propriu la închiderea exercițiului financiar	±	Aportul proprietarului în cursul exercițiului financiar

(+ în cazul rambursării de capital, - în situația aportului de capital).

Informația contabilă trebuie să satisfacă în mod egal pe toți utilizatorii de informație contabilă. În acest sens ***Reglementările contabile*** armonizate cu ***Directiva a IV-a*** a "Comunității Economice Europene" şi cu ***Standardele de Contabilitate Internaționale***[56]precizează că situațiile financiare anuale cuprind:

- √ Bilanțul
- √ Contul de profit şi pierdere
- √ Situația modificărilor capitalului propriu
- √ Situația fluxurilor de trezorerie
- √ Politici contabile şi note explicative.

Elaborarea situațiilor financiare se realizează prin adoptarea ***conceptului financiar al capitalului.*** Puterea de cumpărare investită sau banii investiți (capitalul) sunt date de activele nete sau capitalul propriu al firmei.

In elaborarea situațiilor financiare, întreprinderea poate adopta unul dintre cele două concepte de menținere a nivelului capitalului şi de determinare a profitului:

- ➢ menținerea capitalului financiar;
- ➢ menținerea capitalului fizic.

Menținerea capitalului financiar *şi* ***menținerea capitalului fizic*** se realizează prin analiza profitului, astfel:

- "profitul se obține atunci când valoarea monetară sau financiară a activelor nete la sfârşitul perioadei este mai mare decât valoarea financiară a activelor nete la începutul perioadei, după ce se exclud distribuirile către proprietari şi contribuțiile acestora în timpul exercițiului analizat". Acesta este conceptul de menținere a capitalului financiar.

Acest concept este adoptat când utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați, în primul rând, de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit;

- "profitul se obține atunci când capacitatea fizică productivă (capacitatea de exploatare) a întreprinderii, la sfârşitul perioadei, depăşeşte capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari şi contribuțiile proprietarilor" în timpul exercițiului analizat. Acesta este conceptul de menținere a capitalului fizic. în măsura în care capacitatea de exploatare a întreprinderii (resursele necesare atingerii acestei capacități) este principala preocupare a utilizatorilor, întreprinderea trebuie să adopte conceptul fizic al capitalului.

Baza de evaluare şi conceptul de menținere a capitalului determină modelul contabil utilizat în elaborarea situațiilor financiare astfel încât acesta să prezinte un grad rezonabil de relevanță şi credibilitate. Situațiile financiare trebuie să respecte prevederile Legii Contabilității nr. 82/1991, Cadrul general de întocmire şi

---

[56]Ordinul nr. 1752/2005 al Ministrului Finanțelor Publice pentru aprobarea "Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV - a a Comunității Economice Europene ", publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1080/30.11.2005.

prezentare a situațiilor financiare elaborat de «Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaționale» (vol. II) şi ale Standardelor de Contabilitate obligatorii incluse în vol. III, referitoare la: forma şi conținutul bilanțului, ale contului de profit şi pierdere, situația fluxurilor de trezorerie, informațiile adiționale ce trebuie furnizate sub forma notelor la conturile anuale.

Documentul oficial, folosit pentru finalizarea încheierii exercițiului financiar, este ***bilanțul contabil***. Pe baza lui se asigură o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situației financiare, cât şi a rezultatului obținut. Pentru a răspunde acestei cerințe, bilanțul contabil a fost conceput şi structurat ca un set de modele (situații de sinteză), rangul de ***model de bază*** fiind atribuit bilanțului în calitatea sa de cont al situației Patrimoniului. Celelalte componente au căpătat diverse conținuturi şi denumiri, în raport de latura patrimoniului reprezentată de cerințele informaționale formulate cu privire la gestiunea patrimoniului. Astfel, în modelul de contabilitate din România, bilanțul contabil, în formația sa completă, este alcătuit din bilanț, contul de profit şi pierdere, anexa la bilanț şi raportul de gestiune; toate formează un tot indivizibil.

În normele europene şi standardele internaționale, privind contabilitatea, formația bilanțieră figurează sub diverse denumiri, cum sunt: *situații financiare, documente contabile de sinteză* sau *conturile anuale*. Fără a polemiza prea mult, sub ce denumire să figureze *„formația bilanțieră*” – adoptarea în contabilitatea românească a terminologiei bilanț contabil reprezintă o convenție, în spatele căreia se aflã o motivație. Deşi *formația bilanțieră* cuprind pe lângă bilanț şi alte situații financiare, s-a avut în vedere că dintre toate componentele formației cea care caracterizează patrimoniul în totalitatea sa este modelul propriu bilanțului. În raport cu acesta, celelalte părți sunt segmente care emerg din bilanț, dezvoltând pe plan informațional indicatorii economico-financiari, consolidați în modelul de bază denumit bilanț contabil. Orice cont, sau ***situație*** asociatã bilanțului stării patrimoniului, are un caracter complementar şi convergent față de acesta.

In România s-au conceput ***două modele*** de bilanț contabil, sistem de bază şi sistem simplificat. Modelul de bază se întocmeşte de către întreprinderile mari, iar cel simplificat de către întreprinderile mici şi mijlocii. Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a „CEE” şi cu I.A.S., grupează elementele de activ şi pasiv după destinația şi proveniența lor. Astfel, bilanțul cuprinde toate elementele de activ şi pasiv grupate: atât după destinație, cât şi proveniență.

Potrivit art. 22 din Legea contabilității nr. 82/1991 şi pct. 120 din Regulamentul de aplicare a acesteia, pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor patrimoniale, se întocmesc lunar balanțe de verificare de către toți agenții economici, indiferent de forma dc organizare şi tipul de proprietate.

Întocmirea bilanțului cu întreaga sa formație de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico-financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre

care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanţului.

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări de închidere a exerciţiului, fiind structurate astfel:

1.Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere.

2. Inventarierea generală a patrimoniului.

3. Contabilitatea operaţiilor de regularizare privind:

a) diferenţele de inventar ;

b) amortizările ;

c) Ajustările pentru deprecieri ;

d) Provizioane;

e) tranzacţiile în valută ;

f) delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor.

4. Stabilirea balanţei conturilor după inventariere.

5. Determinarea rezultatului exerciţiului a profitului sau finanţarea pierderii.

6. Redactarea bilanţului contabil.

Un aspect specific contabilităţii din România este acela că, pentru fiecare exerciţiu financiar încheiat, normalizatorii elaborează "Precizări privind măsurile referitoare la întocmirea bilanţurilor contabile la agenţii economici ". O asemenea soluţie se justifică pentru o economie de tranziţie şi pentru perioada de asimilare a cadrului contabil conceptual. Totuşi, prin aceste precizări nu trebuie derogat de la principiul permanenţei metodelor de evaluare şi calcul economic. Desigur, derogări se pot produce, însă, cu respectarea prevederii privind menţionarea şi calculul efectelor asupra patrimoniului şi rezultatului, iar schimbarea de metodă să nu devină fluctuantă. Or, această cerinţă nu se respectă prin prevederile menţionate mai sus. Mai mult, se produc abateri de la principiile şi normele contabile general acceptate.

12.2 Stabilirea balanţei de verificare a conturilor înainte de inventariere

Pentru centralizarea şi controlul exactităţii datelor înregistrate în conturi se întocmeşte balanţa de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanţa pregăteşte datele de referinţă necesare comparării soldurilor din inventarul contabil şi inventarul faptic. Balanţa conturilor înainte de inventariere poate fi abordată ca un inventar contabil.

Relaţiile de control proprii balanţei sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, înregistrarea sintetică şi analitică. Dintre acestea, cea care oferă informaţii de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor din balanţa trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în ***Registrul -jurnal.***

Situația de referință a inventarului faptic o reprezintă soldurile finale calculate în balanță. De aceea, balanța poate fi interpretată şi ca un inventar contabil.

Balanța conturilor poate fi discutată şi prezentată şi ca un instrument de verificare a conținutului soldurilor conturilor contabile, în sensul că acestea să reflecte operații economice şi financiare reale, consemnate în documentele justificative şi înregistrate în concordanță cu normele metodologice de utilizate a conturilor. Din spectrul controlului documentar de fond, o atenție deosebită se acordă conturilor: **105** *„Rezerve din reevaluare”* ; *clasa* ***2*** **„***conturi de imobilizări” ;* ***3*** *„Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție”* ; **401**, *„Furnizori”*; **404** *„Furnizori de imobilizări”* **; 408** *„Furnizori - facturi nesosite”* **; 409** *„Furnitori - debitori”* : **4111**,*”Clienți”* ; **4118**, *„Clienți incerți sau în litigiu”* **; 418** *„Clienți- - facturi de întocmit”* ; **419**, *„Clienți – creditori”* ; **461,** *„Debitori diverşi”* ; **462**, *„Creditori diverşi”* ; **447**, *„Fonduri speciale - taxe* şi *vărsăminte asimilate”* **; 473** „Decontări din operații în curs de clarificare” ; **clasa 6**, *„Conturi de cheltuieli” şi* **clasa 7**, *„Conturi de venituri”*.

12.3.Inventarierea patrimoniului

Reprezintă lucrarea preliminară, prin care se stabileşte situația reală a patrimoniului, care se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor patrimoniale, cât şi la evaluarea lor la nivelul valorii actuale.

Nu se pot concepe situațiile financiare, adică, nu se pot determina poziția financiară, performanța întreprinderii şi modificările poziției financiare la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască, în prealabil, **inventarul.** Numai printr-un bilanț alcătuit pe baze reale, întreprinzătorul se poate orienta şi menține intr-o economie însoțită de variația prețurilor şi puterii de cumpărare a banului.

Relația, proprie inventarului, prin care se determinată situația reală a patrimoniului la un moment dat este de forma:

Situația netă a patrimoniului =Activul inventariat - Datoriile inventariate

Constatarea existenței elementelor inventariate se face prin observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice după caz) pentru bunurile corporale (materiale), pe bază de registre sau documente (extrase de cont confirmate de terți), pentru bunurile necorporale (nemateriale), creanțe şi datorii. In ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, aceasta se face la nivelul valorii actuale, denumită ***valoare de inventar.***

Valoarea de inventar, ca expresie a valorii actualem este estimată ăn funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru economia întreprinderii, starea şi

amplasarea bunurilor. De aceea, în mai multe lucrări de specialitate se apreciază că valoarea de inventar este egală cu valoarea de îmbunătățire sau valoarea justă.

Pentru stabilirea unei asemenea valori se utilizează referințele cele mai adecvate, cum sunt: *prețurile de piață, indicii generali şi specifici de prețuri.*

Teoretic, pentru stabilirea valorii de inventar se pot folosi, individual sau asociate, următoarele **metode***: valori actualizate, valori de realizare nete, valori de întreprindere, valori curente şi valori de înlocuire.*

În raport de natura şi caracteristicile unor elemente patrimoniale, valoarea de inventar capătă anumite semnificații concrete. Astfel, la imobilizările necorporale şi financiare reevaluate, valoarea de inventar este egală cu valoarea rămasă actualizată în cursul sau la închiderea exercițiului financiar. Dacă imobilizările corporale şi necorporale nu sunt reevaluate, valoarea de inventar este egală cu valoarea contabilă de intrare-amortizarea cumulată înregistrată în conturile grupei 28 „Amortizarea imobilizărilor”.

În situația în care imobilizările corporale s-au depreciat prin degradarea fizică, evaluarea se efectuează în procente.

Titlurile financiare (titlurile de participare şi titlurile imobilizate) şi ***titlurile de plasament*** se evaluează, în cazul celor cotate la bursă, la valoarea lor probabilă de vânzare. Similar se procedează şi pentru evaluarea obligațiilor întreprinderii, în cazul emiterii de instrumente de plată (cambie, bilet la ordin etc.) ce se negociază public, prin intermediul bursei, fie în România, fie în străinătate.

Stocurile. Pentru materiile prime şi materialele cumpărate, valoarea de inventar se stabileşte pe baza costului de achiziție al ultimului lot intrat.

Stocurile fabricate, destinate desfacerii, se evaluează la costul de producție al perioadei de calculație când s-a produs intrarea. Se poate folosi şi varianta în care, pornind de la prețul pieței, ca valoare de realizare, se scade rezultatul potențial, calculat în mod analitic pe produs sau rezultatul mediu calculat în funcție de rata rentabilității.

Valoarea de inventar a stocurilor de producție neterminată, a semifabricatelor şi produselor destinate consumului intern, se estimează la nivelul costurilor de producție efective.

Mărfurile se evaluează la costul de achiziție al ultimei intrări în gestiune. Se poate estima şi în varianta: pornind de la prețul pieței la 3l.XII. sau prețul de vânzare la aceeaşi dată din care se scade rabatul adaosul sau marja comercială).

Stocurile degradate sau deteriorate parțial se reduc corespunzător cu gradul lor de depreciere, valoarea lor de inventar fiind egală cu valoarea de întrebuințare pe care o pot căpăta în interiorul întreprinderii sau cu prețul de valorificare în afară, stabilit prin corelație cu prețul altor bunuri similare care se comercializează.

Creanțele şi datoriile, inclusiv *TVA* deductibilă şi *TVA* colectată, sunt evaluate la inventar la valoarea nominală, corectată, dacă este cazul, în funcție de termenii clauzelor din contract dobânzi sau disconturi).

Pentru creanțele şi datoriile incerte şi în litigii, valoarea de inventar este stabilită in funcție de valoarea lor probabilă de *„încasat – plătit”*. În acest scop se

procedează la analiza individuală a fiecărei *„creanțe – datorii”*, pentru a se stabili gradul de probabilitate privind *„încasarea –plata”*.

Folosind experiența internațională, se poate adopta şi varianta estimării deprecierii prin aplicarea unei cote procentuale asupra soldului *„creanțelor - - datoriilor”*. În continuare, valoarea de inventar va fi egală cu *„valoarea nominală – deprecierea”*. Procentul de evaluare a deprecierii este stabilit printr-o analiză "istorică" pe o perioadă de 5 ani. În acest scop, se raportează pierderile din creanțe neîncasate la creanțele create în intervalul de analiză statistică.

Nu este exclusă nici varianta estimării pe baza clasării creanțelor şi după vechimea lor exprimată în ani. În baza acestui criteriu, relația de calcul este:

$$\textbf{Valoarea de inventar} \times \frac{1}{\textbf{Durata de vechime a creanței exprimată în ani}}$$

Relevanța calculului sporeşte, în condițiile în care durata creanțelor se exprimă in zile.

Valuta, creanțele şi datoriile în valută sunt evaluate la cursul de referință al «Băncii Naționale a României» din ziua de 31 decembrie.

Lingourile şi monedele din aur sau argint, ale căror valori derivă din valoarea conținutului de metal prețios, sunt evaluate la prețul pieței, de la sfârşitul anului fiscal, prin intermediul bursei.

Disponibilitățile în lei prezintă particularitatea că nu se actualizează la inventariere.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere. Aşa cum se arată în *Regulamentul de aplicare a Legii contabilității*, pentru bunurile depreciate, inutilizabile, sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs abandonate sau sistate, precum şi pentru obligațiile şi creanțele incerte ori în litigiu, se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate.

În aceste condiții listele de inventariere se diferențiază astfel:

1. listă de inventariere cod **14-3-12**, întocmită numai pentru stocurile de valori materiale constatate cu lipsuri şi plusuri de inventar, precum şi pentru toate categoriile de bunuri la care comisia de inventariere a constatat deprecieri ;
2. listă de inventariere cod **14-3-12/b**, variantă simplificată, întocmită distinct în structura: valori materiale fără lipsuri şi plusuri ; valori materiale cu lipsuri şi plusuri ; valori materiale cu deprecieri ;
3. listă de inventariere pentru gestiunile global - valorice, cod **14-3-12/c** ;
4. situații analitice distincte pentru alte valori decât cele materiale, la care, la inventariere nu s-au constatat deprecieri şi deci nu constituie Provizioane.

Modelul listei de inventariere, cod **14-3-12**, aşa cum este instrumentat prin *Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului* este prezentat în tabelul nr.12.1

Unitatea		Listă de inventariere						Gestiunea					Pagina	
Magazia		Data						Loc de depozitare						
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂŢI				PREŢUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventariere	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferenţe			Valoarea	Diferenţele			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere		Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura				

(verso)

Pagina

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI				PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventariere	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențele			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere		Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura				

Lucrările de inventariere se pot desfăşura în amonte sau în aval față de 31 decembrie N. Dacă se fac în amonte, stocul sau soldul faptic la 31 decembrie este egal cu stocul sau soldul constatat în aval, plus intrările până la 31 decembrie, minus ieşirile până la această dată. În situația în care lucrările se desfăşoară în aval, stocul sau soldul faptic la 31 decembrie este egal cu stocul sau soldul constatat în aval, plus ieşirile, minus intrările până la data constatării prin inventariere. De aceea, menționarea în listele de inventariere a elementelor de calcul a stocurilor şi soldurile la 31 decembrie se înscrie în principiul divulgării integrale a informației privind patrimoniul.

Recapitularea elementelor inventariate, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil, se consemnează în „*Registrul-inventar*".

Elementul „registrul-inventar" este prezentat în *Tabelul 12.2.*

Recapitulația inventarului

Tabelul 12.2 -simplificat-

Denumirea structurilor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare de înregistrat
0	1	2	3
1. Imobilizări corporale	1.400.000	1.390.000	10.000
2. Stocuri	168.000	167.000	1.000
2.1 Materii prime	8.000	8.000	-
2.2 Produse finite	140.000	140.000	-
2.3 Mărfuri	20.000	22.000	1.000
3. Creanțe	210.000	209.500	500
3.1 Clienți	210.000	209.500	500

În cadrul „Registrului-inventar" fiecare poziție de activ şi pasiv se dezvoltă în nivelul posturilor bilanțiere.

Aşa cum prevăd *Normele privind organizarea inventarierii patrimoniului*, în evaluarea stocurilor în listele de inventariere şi „Registrul inventar" valoarea de inventar se consideră egală cu valoarea contabilă, în cazul „în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului şi prețul pieței, este mai mare decât valoarea cu care sunt înregistrate acestea în contabilitate". O asemenea prevedere pierde din vedere faptul că inventarul este conceput ca un instrument pentru determinarea situației reale a patrimoniului, atât prin prisma constatării faptice, cât şi prin evaluarea la valoarea actuală a activelor şi datoriilor.

12.4. Contabilitatea operațiilor de regularizare

12.4.1. Operații privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar

Odată stabilite rezultatele inventarierii, plusurile şi minusurile de inventar, se procedează la înregistrarea şi decontarea lor gestionară. A efectua această operație înseamnă a regulariza rezultatul inventarierii.

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută. Dacă lipsurile constatate la inventariere nu sunt din vina cuiva, se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii. De asemenea, se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazurile în care există riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi produs, fără a se diminua patrimoniul unității. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Pentru bunurile materiale acceptate cu pierderi se acordă scăzăminte, fără a depăşi valoarea constatată în minus. De asemenea, pentru aceste valori, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația când cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile în plus. Calculul se efectuează, în primul rând, pentru valorile materiale la care s-au constatat lipsurile, iar dacă mai rămân diferențe cantitative, în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica şi pentru celelalte valori materiale admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe. Diferența stabilită în minus, în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte reprezentând un prejudiciu pentru patrimoniu, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

În raport de natura structurilor de activ şi de pasiv, inventariate, regularizarea diferențelor de inventar generează următoarele tipuri de înregistrări:

a) *Plusuri de active imobilizate, la valoarea de inventar:*

20, 21, 23, 26 „Conturi de active imobilizate”=	**131** ”Subvenții pentru investiții”

Apreciem că în acest caz trebuie înregistrată şi *TVA* corespunzătoare, formula fiind:

4426 „TVA – deductibilă” =	**4427** „TVA – colectată”

şi concomitent, pentru cota de *TVA* nedeductibilă stabilită pe bază de decont, se face înregistrarea:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi = vărsăminte asimilate”	**4426** „TVA – deductibilă”

b) Plusurile de stocuri cumpărate:

30, 31, 32, 35, 36, 37 „Conturi de stocuri”	=	**6583** „Alte cheltuieli de exploatare”

În cazul plusurilor de stocuri privind produsele şi producția în curs de execuție, înregistrarea este de forma:

33, 34 „Conturi de stocuri”	=	**711**” Variația stocurilor”

Înregistrările de mai sus se fac la valoarea contabilă de intrare, egală cu costul de producție.

c) Plusurile de titluri de plasament:

50 „Investiții financiare pe termen scurt”	=	**768** „Alte venituri financiare”

d) Plusurile constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat:

531 „Casa”	=	**7588** „Alte venituri din exploatare”

Pentru minusurile de inventar neimputabile, cu excepția minusurilor de casă, înregistrările sunt de sens invers cu cele prezentate în cazul plusurilor, iar în cazul activelor imobilizate tipul de înregistrări este:

%	=	**20, 2l, 23, 26** „Conturile de active imobilizate”
28 „Amortizări privind imobilizările” (pentru amortizarea aferentă)		
6583„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”		

- *imputarea la valoarea de înlocuire la data constatării pagubelor, inclusiv TVA*:

428 „Alte datorii sau creanțe în legătură cu personalul”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor si alte operații de capital”
sau **461** „Debitori diverşi”		**4427** „TVA – colectată”

Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ constatate pe bază de inventariere, peste normele legale neimputabile, se datorează *TVA*. Operațiunea se reflectă în contabilitate prin înregistrarea:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA – colectată”	

Dacă minusurile de inventar, de natura activelor circulante, sunt imputabile, înregistrările sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile. Totodată, pentru valoarea imputată se face înregistrarea:

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7588 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA – colectată”

Lipsurile imputabile se evaluează la valoarea de înlocuire. Aceasta reprezintă costul de achiziție al bunului respectiv la data constatării pagubei, format astfel:

- prețul de cumpărare practicat pe piață

(+) taxele nerecuperabile

(+) cheltuieli de transport - aprovizionare

(+) alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune.

Dacă bunurile lipsă imputabile nu pot fi cumpărate pe piață, valoarea de imputare se stabileşte de specialişti în domeniul respectiv.

Cu ocazia stabilirii diferențelor de inventar se înregistrează şi stocurile finale sau variația stocurilor, în cazul metodei inventarului intermitent. Mărimea stocurilor se determină prin inventarul fizic al acestora, iar ieşirile prin calcul pe baza relației:

Ieşirile de stocuri = Stocul inițial + Intrările de stocuri - Stocul final

Aşa cum prevăd Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, în cazul inventarului intermitent, valorile materiale se evaluează la prețul de înregistrare a ultimei intrări în gestiune (o asemenea soluție este contrară metodelor de evaluare a stocurilor).

Calitatea inventarului, ca metodă de evidență şi calcul, se extinde şi la determinarea unor indicatori economico-financiari sau asigurarea unor date primare de intrare în contabilitate, de exemplu, calculul costului producției

neterminate, determinarea scăzămintelor şi pierderilor pentru bunurile prevăzute cu un asemenea regim, predarea - primirea de gestiuni, lichidarea şi fuzionarea întreprinderilor etc.

Rezultatele inventarierii se consemnează în „Procesul verbal de inventariere, în care se înscriu, în principal, perioada de gestiune inventariată; persoanele care au efectuat inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanțele şi datoriile incerte şi în litigii; datoriile şi lichiditățile în valută; constituirea şi regularizarea Provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii.

12.4.2. Operații privind calculul amortizărilor

În principiu, amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare sau a fişelor mijloacelor fixe. La închiderea exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasa de amortizat. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferența se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări excepționale, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (exemplu imobilizările corporale inutilizabile propuse pentru casare) ;

b) constituirea unor Provizioane pentru deprecierea mijloacelor fixe în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă, ca urmare a unor cauze cum sunt:

- apariția unei deprecieri de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării;
- supraevaluarea imobilizărilor corporale cu ocazia reevaluării anterioare;
- lipsa de utilitate în momentul inventarierii (trecute în conservare, inutilizabile temporar);
- alte cauze, care determină ca valoarea actuală să fie mai mică decât valoarea rămasă de amortizat.

---

68 „Cheltuieli cu amortizările şi = **28** „Amortizări privind imobilizările”
Provizioanele”

Fiscal, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

12.4.3. Operații privind provizioanele şi ajustările pentru deprecieri

Provizioanele şi ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ, neamortizabile, a căror valoare de inventar, la data închiderii exercițiului, este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micşorări de valoare au un caracter reversibil, în consecință, sunt regularizate la închiderea conturilor. In acest scop se procedează astfel:

a) în situația în care deprecierea calculată pe baza inventarului (*valoarea contabilă - valoarea de inventar*) este superioară deprecierii constituite (soldul creditor al conturilor de Provizioane pentru deprecieri), se constituie un provizion suplimentar, iar înregistrarea de principiu este:

68	„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările” =	**29, 39, 49, 59**	„Conturi de ajustări pentru deprecieri”

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu ajustările pentru depreciere sunt nedeductibile.

b) în cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară ajustării constituite, se diminuează ajustarea înregistrată cu diferența corespunzătoare, efectuându-se înregistrarea de principiu:

29, 39, 49, 59	„Conturi de ajustări pentru deprecieri”=	**78**	„Venituri din provizioane şi ajustări”

În această situație, veniturile intră în categoria Reduceri fiscale la calculul profitului impozabil.

Metoda de înregistrare, prezentată mai sus, este denumită ***metoda generală*** sau a ***reluării ajustărilor***, alături de ea fiind cunoscută şi ***metoda anulării ajustărilor***.

În cazul aplicării ultimei metode, la anularea soldului creditor al conturilor de ajustări pentru deprecieri, se face înregistrarea de principiu:

29, 39, 49, 59	„Conturi de ajustări pentru deprecieri”=	**78**	„Venituri din provizioane şi ajustări”

Pentru ajustările constatate şi calculate pe baza inventarului se face înregistrarea de principiu:

68	„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările” =	**29,39,49,59**	„Conturi de deprecieri”

Pentru deprecierea stocurilor o importanță deosebită, cu implicații asupra mărimii ajustărilor, are structura luată în calcul ca unitate de observare. În acest sens, pot fi reținute pentru studiu prevederile ***Standardului de Contabilitate Internațional nr. 2***, “Contabilitatea stocurilor”:

a) costul istoric al stocurilor poate să nu fie recuperabil, dacă prețurile de vânzare ale acestora s-au redus, sau dacă stocurile s-au deteriorat sau dacă au devenit în totalitate sau parțial învechite (desuete);

b) deprecierile sunt calculate separat, pentru fiecare articol, pentru o grupă de articole similare, pentru o categorie întreagă de articole în stoc (exemplu: produsele finite) sau pentru produsele aferente unui sector de activitate sau, dacă acestea sunt calculate global, pentru totalitatea stocurilor întreprinderii ;

c) practica calculării deprecierii stocurilor pe grupe, sector de activitate sau globală, are ca rezultat compensarea pierderilor generate din profituri nerealizate ;

d) în situațiile financiare, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică , dintre costul istoric şi valoarea realizabilă netă, conform principiului prudenței adoptat de contabilitate ;

e) practica stabilirii deprecierii stocurilor sub costul istoric, în funcție de valoarea realizabilă netă, corespunde, în principiu, cu activele pe termen scurt ce nu trebuie evaluate la nivelul superior sumelor ce pot fi obținute ;

f) stocurile normale de materii prime şi materiale consumabile, deținute pentru a fi încorporate în producția de bunuri, nu trebuie să fie evaluate sub costul istoric dat, dacă produsele finite, în care ele vor fi încorporate apar că ar trebui să fie vândute la costul istoric sau deasupra lui. Totuşi, o scădere a prețului materiilor prime indică faptul că mărimea costului istoric al produselor finite, care vor fi fabricate, va depăşi valoarea realizabilă netă. În aceste condiții, este necesară o reducere a prețului stocurilor, costul de înlocuire fiind în acest caz baza de evaluare a valorii realizabile nete.

Un caz specific de constatare a deprecierii este cel privitor la reducerile de preț la mărfurile lent şi greu vandabile la unitățile comerciale cu amănuntul.

Înregistrările contabile care intervin cu această ocazie sunt:

a) valoarea deprecierii constatate la inventar:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustarea pentru deprecierea activelor circulante”	**=**	**397** **„**Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”

Fiscal, cheltuiala este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

b) prețul de vânzare al mărfurilor:

531 „Casa”	=	%

		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” **4427** „TVA colectată”

c) costul de achiziție al mărfurilor vândute depreciate:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	**371** „Mărfuri”

d) reluarea ajustării constituite:

397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	**7814 „**Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

Veniturile din Provizioane pentru depreciere sunt *Reduceri fiscale*.

În situația în care s-a dedus *TVA* pentru achizițiile de mărfuri, iar acestea se vând sub cost, diferența de *TVA* se suportă pe rentabilitatea întreprinderii, pe cheltuieli nedeductibile fiscal.

Formula contabilă în astfel de situații este:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”

12.5. Determinarea rezultatului exercițiului

Contul de profit şi pierderi cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exercițiului.

Informațiile contului de profit şi pierdere arată performanța întreprinderii. Aceste informați sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente.

Notele la conturile anuale trebuie să cuprindă, pe lângă alte elemente, şi analiza rezultatului din exploatare (***Nota 4***)[57] pe exercițiul curent şi cel precedent:

1. Cifra de afaceri netă
2. Costul bunurilor vândute şi serviciilor predate (**3+4+5**)
3. Cheltuielile activități de bază
4. Cheltuielile activității auxiliare
5. Cheltuielile indirecte de producție
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (**1-2**)
7. Cheltuieli de distribuție
8. Cheltuieli administrative
9. Alte venituri din exploatare

[57] OMFP 94/2001, M.O. nr. 85/20.02.2001, pag. 46

10. Rezultatul din exploatare (**6-7-8+9**)

Rezultatul contabil înainte de impozitare se calculează astfel:

Rezultatul = contabil	**Venituri** din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate şi lucrări executate, inclusiv din câştiguri de orice natură	**-**	**Cheltuieli** angajate pentru realizarea veniturilor

Din punct de vedere contabil, pentru a stabili rezultatul exercițiului, se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Relațiile dintre conturi intervenite cu această ocazie sunt:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, pentru soldurile debitoare:

121 „Profit şi pierdere”	=	Clasa **6** „Conturile de cheltuieli”

b) închiderea conturilor de venituri, pentru soldurile creditoare:

Clasa **7** „Conturi de venituri”	=	**121** „Profit şi pierdere”

Procedura generală, prezentată mai sus, se nuanțează în contabilitatea din România, având în vedere prevederile *Legii contabilității nr. 82/1991şi Codul fiscal cu referire laimpozitul pe profit*. Astfel, în prima lege, se prevede că, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar. Cea de a doua lege stabileşte că profitul impozabil şi impozitul pe profit se calculează şi evidențiază lunar cumulat de la începutul anului fiscal. Întrucât contabilitatea este conectată la fiscalitate, calculul şi evidența nu se pot realiza decât prin contabilitate.

În baza celor arătate mai sus, la închiderea exercițiului, în situația contului 121, Profit şi pierdere, fără înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor pe luna decembrie, se prezintă astfel:

121 „Profit şi pierdere”

Cheltuieli cumulate până la 30 noiembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit	Veniturile cumulate până la 30 noiembrie
Sold debitor - Pierdere netă	Soldul creditor - Profit net

La închiderea exercițiului financiar, contul l2l „Profit şi pierdere”, încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună.

Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exercițiului financiar definirea în plan teoretic a relației de calcul a rezultatului contabil. În componența cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat (plătit) în cursul exercițiului. De aceea, se poate aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

Rezultatul contabil înainte de impozitare	=Veniturile realizate	- Cheltuielile corespondente veniturilor realizate	- Cheltuielile cu impozitul pe profitul calculat şi evidențiat în cursul exercițiului

a) Închiderea conturilor de cheltuieli:

121_{01} "Profit şi pierdere" analitic, *Decontarea cheltuielilor din exploatare* = %

601 "Cheltuieli cu materiile prime"

604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"

607 "Cheltuieli privind mărfurile"

611 "Cheltuieli de întreținere şi reparații"

612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile"

613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"

622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"

623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"

627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului"

6451 "Cheltuieli privind contribuția la asigurări sociale"

6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj"

654 "Pierderi din creanțe"

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane "

		6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"

121_{02} "Profit şi pierdere" analitic, *Cheltuieli din activitatea financiară*	=	% **664** "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate" **665** "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" **666** "Cheltuieli privind dobânzile" **667** "Cheltuieli privind sconturile acordate" **6863** "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor financiare"

121_{03} "Profit şi pierdere" analitic, *Cheltuieli extraordinare*	=	% **671** "Cheltuieli extraordinare privind calamitățile şi alte evenimente"

b) Închiderea conturilor de venituri:

% **701** "Venituri din vânzarea produselor finite" **704** "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" **706** " Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii" **707** " Venituri din vânzarea mărfurilor" **711** " Variația stocurilor" **721** " Venituri din producția de imobilizări necorporale" **758** "Alte venituri din exploatare"	=	**121_{01}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri din activitatea de exploatare*

% **763** "Venituri din creanțe imobilizate **768** "Alte venituri financiare"	=	**121_{02}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri din activitatea financiară*

% **771** "Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare ți altele venituri similare" **7863** "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	**121_{03}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri extraordinare*

12.6. Impozitarea profitului

Pentru impozitarea profitului trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile, subordonate imaginii fidele, sunt convergente în totalitate cu principiile impunerii fiscale. De aceea, trebuie făcută distincţia între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

În sistemul de contabilitate din România, potrivit legislaţiei şi reglementărilor fiscale, se utilizează numai ***metoda impozitelor exigibile***, cu recunoaşterea numai a diferenţelor permanente. Deşi sunt prezente subvenţiile pentru investiţii, nu se contabilizează implicarea lor fiscală. În ceea ce priveşte Provizioanele reglementate, cu toate că există o structură creată în **PCG**, ea este încă vidă, fără a se pune problema ataşării impozitelor amânate.

Din punct de vedere fiscal, potrivit *Ordonanţei Guvernului nr. 17/2000*, privind impozitul pe profit, masa profitului impozabil se determină pe baza relaţiei:

Profit = impozabil	Veniturile realizate	**-** Cheltuielile **+** corespondente veniturilor realizate	Cheltuielile **-** nedeductibile	Deducerile fiscale

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile[58].

De la 1 mai 2009 se va aplica plata unui impozit minim.

Contribuabilii care desfăşoară activităţi de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri in baza unui contract de asociere, si in cazul cărora impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligaţi la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

Contribuabilii in cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru transa de venituri totale corespunzătoare sunt obligaţi la plata impozitului la nivelul acestei sume.

Sumele corespunzătoare impozitului minim, stabilite in funcţie de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, sunt următoarele:

[58] Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.19.

Venituri totale anuale (lei)	Impozit minim anual (lei)
0-52.000	2.200
52.001 – 215.000	4.300
215.001 – 430.000	6.500
430.001 – 4.300.000	8.600
4.300.001 – 21.500.000	11.000
21.500.001 – 129.000.000	22.000
Peste 129.000.001	43.000

Pentru încadrarea in transa de venituri totale prevăzută mai sus, se iau in calcul veniturile totale, obținute din orice sursa, înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, din care se scad:

a) veniturile din variația stocurilor;

b) veniturile din producția de imobilizări corporale si necorporale;

c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale si a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;

12.7. Conținutul şi structura situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale sunt reprezentate printr-un set de documente (situații) prin care se doreşte o reprezentare structurată a poziției financiare, a performanțelor, modificării poziției financiare, a fluxurilor de trezorerie şi a modului de gestionare a resurselor întreprinderii ce privesc exercițiul financiar încheiat.

Situațiile financiare anuale se întocmesc în conformitate cu: Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată în 2002 (M.Of. 629/2002) şi cu OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV a CEE, Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standardele de Contabilitate Internaționale, şi alte acte normative în vigoare.

Situațiile financiare anuale trebuie elaborate astfel încât să rezulte că:

- reprezintă fidel rezultatele, poziția financiară, modificarea capitalurilor proprii şi a fluxurilor de trezorerii;
- reflectă realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor şi nu numai forma legală a acestora;
- sunt imparțiale;
- sunt prudente;
- prezintă toate aspectele semnificative ce au avut loc în cursul exercițiului cu privire la existența şi mişcarea activelor şi pasivelor întreprinderii.

În prezent agenții economici din România întocmesc cel puțin cinci seturi de situații financiare[59]):

[59] Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată în M.Of. 629/2002

a) întreprinderile care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei situații:

- Total active: 3.650.000 Euro;
- Cifra de afaceri netă: 7.300.000 Euro;
- Nr. mediu de salariați: 50;

întocmesc următoarele situații financiare:

- bilanț;
- contul de profit şi pierderi;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

b) întreprinderile care la data bilanțului nu depăşesc limitele a două din criteriile de mărime prevăzute întocmesc situații financiare simplificate compuse din:

- bilanț prescurtat;
- contul de profit şi pierderi;
- notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate;
- opțional: situația fluxurilor de trezorerie şi/sau situațiile modificărilor capitalului propriu.

c) instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale şi anuale care se compun din:

- bilanț;
- cont de execuție bugetară;
- anexe.

d) microîntreprinderile încadrate prin reglementări speciale aplică reguli contabile specifice şi întocmesc ca situații financiare:

- bilanțul;
- contul de profit şi pierderi.

e) la persoanele juridice fără scop lucrativ situațiile financiare se compun din:

- bilanț;
- contul de rezultate;
- anexe;
- raportul de gestiune.

În cadrul situațiilor financiare anuale va fi evidențiat tratamentul contabil prevăzut de reglementări sau standarde internaționale precum şi impactul financiar a eventualelor abateri de la standarde şi reglementări asupra: capitalurilor proprii, profitului net sau pierderii, activelor, obligațiilor şi asupra fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii.

Responsabilitatea întocmirii şi prezentării situațiilor financiare revine consiliului de administrație sau altui organ de conducere al întreprinderii.

întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi pasiv şi a celorlalte bunuri şi

valori aflate în gestiunea şi administrarea întreprinderii potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanțelor Publice.

Eventualele erori contabile constatate după aprobarea şi depunerea situațiilor financiare vor fi corectate în anul în care acestea se constată potrivit reglementărilor legale.

Situațiile financiare anuale de la pct. a). sunt supuse auditului financiar, efectuat de persoane fizice sau juridice autorizate potrivit legii.

Situațiile financiare se întocmesc obligatoriu anual, precum şi în situația fuziunii, divizării sau încetării activității firmelor.

Fiecare element obligatoriu prezentat în situațiile financiare poate fi prezentat mai detaliat decât cere formatul adoptat, dacă această detaliere concură la prezentarea unei informații mai elocvente pentru utilizatori.

12.8. Bilanțul contabil

Capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu exprimă poziția financiară a acesteia. Este reflectată cu ajutorul bilanțului contabil.

Bilanțul constituie una din componentele situațiilor financiare anuale care trebuie să asigure imaginea fidelă, clară şi completă a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii la un moment dat.

Bilanțul contabil poate fi definit ca reprezentând documentul de sinteză care asigură sistematizarea, centralizarea şi generalizarea datelor furnizate de contabilitate realizând o prezentare de ansamblu şi un control pertinent al activității desfăşurate, a rezultatelor obținute de regulă la sfârşitul exercițiului[60].

Prin modul în care este conceput şi structurat, bilanțul contabil constituie un mijloc de cunoaştere, control şi analiză a activității întreprinderii, informațiile pe care le oferă stând la baza fundamentării deciziilor privind activitatea curentă şi de perspectivă, constituind un factor mobilizator pentru îmbunătățirea conținutului şi organizării evidenței contabile.

Bilanțul contabil trebuie să respecte principiul realității datelor, să fie prezentat după un sistem simplu şi clar care să permită determinarea celor mai relevanți indicatori privind activitatea economico - financiară.

Bilanțul oferă informații esențiale despre capacitatea întreprinderii de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesitățile de creditare viitoare, repartizările viitoare către creditori, acționari, terți.

Bilanțul structurează elementele astfel:

- activele după natură, destinație şi lichiditate;
- pasivele: după natură, proveniență şi exigibilitate.

Bilanțul contabil pune în evidență situația netă a elementelor componente descrisă prin ecuația:

[60] Mateş D. şi colaboratorii – Contabilitatea financiară a intreprinderii, vol. II, Editura Mirton, Timişoara 2003, pag.297.

Activ net (Capitaluri proprii} = Activul bilanțier - Datorii bilanțiere

Bilanțul contabil se întocmeşte pe baza balanței de verificare sintetice de la sfârşitul perioadei de gestiune, respectiv a soldurilor finale debitoare şi creditoare ale conturilor bilanțiere din clasele I-V din planul general de conturi.

Se cunosc două scheme (forme) de prezentare a elementelor prin bilanț:

- schema orizontală, sub forma unui tabel (tablou) cu două părți:
- în partea stângă elementele de activ;
- în partea dreaptă elementele de pasiv.
- schema verticală sub forma unei liste în care la început sunt prezentate elementele de activ şi în continuare cele de pasiv.

Reglementările actuale din România impun ca forma de prezentare a activelor şi pasivelor prin bilanțul contabil cea de "listă". Elementele sunt evidențiate în bilanț la valoarea netă contabilă.

Valoarea netă contabilă se obține scăzând din valoarea de intrare (contabilă): amortizările, Provizioanele, diferențele de preț, TVA neexigibilă, etc.

În conformitate cu prevederile cuprinse în OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV -a a Comunităților Economice Europene, formatul cerut pentru bilanț cuprinde următoarele elemente obligatorii:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1 Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora)

2 Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora)

3 Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, dacă au fost:

a) achiziționate contra unei plăți;

b) create de societate, (în cazul în care reglementările permit înscrierea acestora la active).

4 Fondul comercial, (în cazul în care a fost achiziționat)

5 Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale

1 Terenuri şi construcții

2 Instalații tehnice şi maşini

3 Alte instalații, utilaje şi mobilier .

4 Avansuri şi imobilizări corporale în curs,de execuție

III. Imobilizări financiare

1 Acțiuni deținute la entitățile afiliate.

2 Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale

3 Titluri sub formă de interese de participare

4 Creanțe din interese de participare

5 Titluri deținute ca imobilizări

6 Alte creanțe

7 Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale)

B. Active circulante

I. Stocuri

1 Materii prime şi materiale consumabile

2 Producția în curs de execuție

3 Produse finite şi mărfuri

4 Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II .Creanțe

(Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare element).

1 Creanțe comerciale

2 Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului

3 Sume de încasat de la societățile la care se dețin interese de participare

4 Alte creanțe

5 Creanțe privind capitalul subscris şi nevărsat

III. Investiții financiare pe termen scurt

1 Acțiuni deținute la entitățile afiliate.

2 Obligațiuni (cu indicarea în note a valorii nominale)

3 Alte investiții financiare pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

1 împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2 Sume datorate instituțiilor de credit

3 Avansuri încasate în contul comenzilor

4 Datorii comerciale

5 Efecte de comerț de plătit

6 Sume datorate societăților din cadrul grupului

7 Sume datorate privind interesele de participare

8 Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

E. Activele nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G.Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1 împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2 Sume datorate instituțiilor de credit

3 Avansuri acordate în contul comenzilor
4 Datorii comerciale
5 Efecte de comerț de plătit
6 Sume datorate societăților din cadrul grupului
7 Sume datorate privind interesele de participare
8 Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane

1 Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare
2 Alte Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)
II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve

1 Rezerve legale
2 Rezerve pentru acțiuni proprii
3 Rezerve statutare sau contractuale
4 Alte rezerve

V. Rezultatul reportat
VI. Rezultatul exercițiului financiar

În conformitate cu OMFP 1752/2005 întreprinderile întocmesc situații financiare simplificate vor prezenta următoarele structuri ale bilanțului contabil prescurtat:

Bilanț

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale
II. Imobilizări corporale
III.Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri
II. Creanțe

(Sumele ce urmează a fi în căsuțe după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).

III. Investiții financiare pe termen scurt
IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans
D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până Ia un an
E. Active circulante nete, respectiv datorii nete
F. Total active minus datorii curente
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
H. Provizioane
I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I.Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

II. Prime de capital

III.Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

Atunci când un element de activ sau o datorie este în relație cu mai mult de un element bilanțier, relația sa cu celelalte elemente trebuie prezentată, fie sub elementul la care apare, fie în notele explicative, dacă prezentarea este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale.

Dacă Provizioanele sunt semnificative trebuie prezentate "în notele explicative.

12.9. Contul de profit şi pierdere

Contul de profit şi pierdere evidențiază într-o formă sistematizată rezultatele fiecărui exercițiu (an) sau perioade de gestiune prin prisma raportului dintre cheltuieli şi venituri oferind o imagine sintetică asupra structurii rezultatelor activității de exploatare, financiare şi extraordinare.

Cheltuielile, veniturile şi rezultatele sunt grupate în cadrul contului de profit şi pierdere după:

natura activității desfăşurate (exploatare, financiare, extraordinare);

- natura resurselor utilizate (în cazul cheltuielilor);
- natura rezultatelor obținute (în cazul veniturilor).
- La fel ca şi bilanțul contabil, contul de profit şi pierdere se poate prezenta:
- sub formă de tablou bilateral (schema orizontală);
- sub formă de listă (schema verticală).

Modelul Contului de profit şi pierdere adoptat în România este cel de listă, în timp ce bilanțul se întocmeşte pe baza informațiilor din clasele de conturi 1-5, Contul de profit şi pierdere se întocmeşte pe baza informațiilor furnizate de clasele 6 "Cheltuieli" respectiv 7 "Venituri".

Performanța sau nonperformanța întreprinderii reflectă capacitatea de a genera fluxuri viitoare de numerar prin utilizarea resurselor existente precum şi eficiența cu care sunt utilizate resursele.

Contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului grupate după natura lor precum şi rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi atunci când a avut loc o creştere de beneficii economice viitoare, aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Pentru ca venitul să fie recunoscut este necesar ca elementele ce îl determină să poată fi evaluate în mod credibil şi să aibă un grad suficient de certitudine.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Recunoaşterea cheltuielilor are loc şi în baza unei proceduri de alocare sistematică şi raţională atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile iar asocierea cu veniturile perioadei poate fi făcută vag sau indirect.

Cifra de afaceri netă, cuprinde sumele provenind din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii ce intră în categoria acţiunilor curente ale persoanei juridice după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată şi a altor impozite şi taxe aferente.

Se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare mai puţin rabaturile, remisele şi alte reduceri acordate clienţilor.

întreprinderile trebuie să prezinte, fie în contul de profit şi pierderi, fie în notele la contul de profit şi pierderi o analiză a cheltuielilor utilizând fie metoda după natură, fie metoda după destinaţie.

Conform metodei după natură stocurile de produse finite şi în curs de execuţie în cadrul unei perioade reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta două aspecte[61]):

- fie producţia a mărit nivelul stocurilor;
- fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Metoda clasificării după destinaţie evidenţiază cheltuielile după

funcţiunea lor (locul / activitatea de provenienţă) ca parte a costului vânzărilor, distribuţiei, activităţii administrative, etc. Această metodă poate oferi informaţii mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea după natură, dar alocarea costurilor pe destinaţii poate fi arbitrară ceea ce implică utilizarea raţionamentului profesional.

Întreprinderile care clasifică cheltuielile după destinaţie trebuie să prezinte informaţii suplimentare despre natura acestora.

Informaţiile despre performanţa unei întreprinderi în special despre profitabilitatea acesteia sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potenţiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor.

În acest sens informaţiile despre variabilitatea performanţelor sunt utile pentru anticiparea capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

---

[61] Duţescu A. - Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS, Editura CECCAR, Bucureşti 2001.

Structura contului de profit şi pierdere este următoarea: Contul de profit şi pierdere

1. Cifra de afaceri netă
2. Variația stocurilor de produse finite, produse reziduale, semifabricate şi producție în curs de execuție
3. Producția imobilizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile
   b) Alte cheltuieli din afară
6. Cheltuieli cu personalul
   a) Salarii
   b) Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială, cu menționarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Amortizări şi Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale
   b) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
   - Profitul sau pierderea din exploatare
9. Venituri din interese de participare
10. Venituri din alte investiții financiare şi creanțe care fac parte din activele imobilizate
11. Venituri din dobânzi şi alte venituri similare
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investițiilor financiare deținute ca active circulante
13. Cheltuieli cu dobânzile şi alte cheltuieli similare
14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite ce nu apar în elementele de mai sus
20. Rezultatul exercițiului financiar
21. Rezultatul pe acțiune:

Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la un exercițiu ulterior se prezintă în bilanț la rubrica " Cheltuieli în avans" iar veniturile recunoscute înainte de data închiderii exercițiului dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior se prezintă în bilanț la "Venituri în avans", neafectând contul de profit şi pierderi.

Pentru veniturile şi cheltuielile extraordinare se vor prezenta în notele explicative informații privind valoarea şi natura acestora, cu excepția cazului în care sunt nesemnificative pentru aprecierea rezultatelor.

12.10. Situația modificărilor capitalului propriu

Situația modificărilor capitalului propriu reflectă creşterea sau reducerea (variația) activului net sau a avuției întreprinderii între începutul şi sfârşitul perioadei contabile cu excepția modificărilor rezultate din tranzacții cu acționarii (aporturi de capital, acordare de dividende).

Modificarea globală a capitalului propriu reprezintă câştigurile şi pierderile totale generate de activitățile întreprinderii pe parcursul perioadei. Prin intermediul acestei situații financiare se poate analiza capacitatea de menținere sau erodare a capitalului evidențiind:

- profitul sau pierderea netă a perioadei;
- fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente;
- efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecția erorilor fundamentale.
- în plus întreprinderile trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalului propriu fie în notele explicative:
- tranzacțiile de capital cu proprietarii şi distribuțiile către aceştia;
- soldul profitului cumulat sau a pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanțului şi modificările pe parcursul perioadei indicându-se:
- suma la începutul exercițiului;
- sumele transferate în cursul perioadei;
- natura, sursa sau destinația transferului;
- suma rămasă la sfârşitul exercițiului financiar;
- soldul de deschidere şi de închidere pentru: capitalul subscris, primele de capital, rezerva din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar;
- reconcilierea între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi sfârşitul perioadei prezentând distinct fiecare modificare.
- în elaborarea situațiilor financiare majoritatea întreprinderilor adoptă conceptul financiar al capitalului. Conform acestui concept, banii investiți sau puterea de cumpărare investită, sunt sinonimi cu capitalul propriu al întreprinderii. Conform conceptului fizic al capitalului cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul reprezintă capacitatea de producție a întreprinderii exprimată de exemplu în unități de producție pe zi. Selectarea de către fiecare întreprindere a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să aibă la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați în primul rând de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit. Dacă principala

preocupare a utilizatorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului.

Situația modificărilor capitalurilor proprii cuprinde elementele prezentate în continuare:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
la data de 31 decembrie.........

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creşteri Total, din care	prin transfer	Reduceri Total, din care	prin transfer	Sold 31 decembrie
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
Profit nerepartizat						
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din Corectarea erorilor fundamentale						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Rezultatul exercițiului financiar						
Sold creditor						
Sold debitor						

Prezentările cifrice, trebuie să fie însoțite în notele explicative de informații referitoare la:

- natura modificărilor;

- tratamentul fiscal aplicat, (acolo unde este cazul);
- orice alte informații semnificative.

12.11. Situația fluxurilor de trezorerie

Situația fluxurilor de trezorerie reprezintă un document distinct al situațiilor financiare anuale.

Fluxurile de trezorerie pot fi definite ca reflectând disponibilitățile care se regăsesc succesiv în diverse stări, pornind de la lichidități, stocuri, creanțe, având ca finalitate transformarea în numerar.

Fluxul de numerar este descompus pe mai multe activități:

- fluxuri de numerar din activități de exploatare',
- fluxuri de numerar din activități de investiții;
- fluxuri de numerar din activități financiare.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități aducătoare de venit ale întreprinderii precum şi alte activități care nu sunt activități de investire sau finanțare.

Activitățile de investire constau în achiziționarea şi cedarea de active imobilizate şi alte investiții care nu sunt incluse în echivalente de numerar.

Activitățile de finanțare sunt acele activități care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziției capitalurilor proprii şi ale datoriilor întreprinderii.

Modelul propus de normalizatori, evidențiază fluxurile de numerar, precum şi numerarul la începutul şi sfârşitul perioadei prin intermediul a două metode: directă şi indirectă.

Diferența între aceste două metode constă în determinarea diferită a fluxului din activități de exploatare.

Componentele celor trei activități în cazul celor două metode se prezintă în continuare:

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE
la data de 31 decembrie ....

a) Metoda directă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

- încasări în numerar prin vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;
- încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane şi alte venituri;
- plățile în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii;
- plățile în numerar către şi în numele angajaților;
- plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții şi de finanțare;

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

- plățile în numerar pentru achiziționarea de imobilizări corporale, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- încasările în numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalații şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;
- avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părți;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxurile de numerar din activități de finanțare:

- veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni şi alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;
- rambursările în numerar a unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar - total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

b) Metoda indirectă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

- rezultat net;
- modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant;
- provizioane pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activitățile de investiții sau de finanțare;

Fluxurile de numerar din activități de investiții:

- plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- încasările în numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalații şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanță ale al tor întreprinderi;
- avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părți;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxuri de numerar din activități de finanțare:

- venituri în numerar din emisiunea de acțiuni şi alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

Standardul Internațional de Contabilitate nr. 7 "Situația fluxurilor de numerar", nu precizează care este modelul agreat de prezentare a situației fluxurilor de numerar, fiecare întreprindere având libertatea să-şi construiască acest document în funcție de natura activității şi nevoile de informare.

Fluxurile de numerar provenite din tranzacții efectuate în valută, inclusiv cele referitoare la o sucursală din străinătate trebuie înregistrate

în moneda de raportare a întreprinderii prin utilizarea cursului de schimb la data fluxului de numerar. In acest sens se poate folosi un curs mediu ponderat al perioadei.

Efectele variației cursurilor de schimb asupra numerarului şi echivalentelor de numerar vor fi raportate în situația fluxurilor de numerar pentru a reconcilia numerarul la începutul şi sfârşitul perioadei.

12.12. Notele explicative şi politicile contabile

Notele explicative conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziția financiară, performanțele şi modificarea poziției financiare a întreprinderii.

Acestea trebuie prezentate de o manieră sistematică astfel încât fiecare element semnificativ din celelalte situații financiare să fie însoțit de o trimitere la note care să cuprindă informații suplimentare prin care să fie prezentat mai explicit la un nivel rezonabil de cunoaştere, dar care sunt necesare pentru o prezentare fidelă.

Notele la situațiile financiare includ descrieri narative sau analize mai detaliate ale sumelor prezentate în celelalte situații financiare şi informații suplimentare referitoare la angajamente şi datorii, ajutând utilizatorii la înțelegerea situațiilor financiare şi compararea acestora cu situațiile altor întreprinderi.

Secțiunea politicilor contabile din notele la situațiile financiare trebuie să descrie următoarele:

- bazele de evaluare utilizate la întocmirea situațiilor financiare;

- fiecare politică contabilă specifică necesară pentru înțelegerea corespunzătoare a situațiilor financiar;

La alegerea prezentării sau nu a unei politici contabile specifice trebuie avut în vedere, dacă astfel utilizatorii ar putea fi ajutați la înțelegerea modului în care tranzacțiile şi evenimentele se regăsesc în poziția şi performanțele financiare ale întreprinderii.

Notele explicative trebuie să conțină mai multe secțiuni şi anume: - : - informații generale despre întreprindere;

- prezentarea politicilor contabile;
- informații pentru completarea bilanțului;
- informații referitoare la contul de profit şi pierderi;
- informații referitoare la salarii şi salariați;
- alte aspecte.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce se înțelege prin situații financiare anuale şi din ce se compun ele?
2. Care sunt documentele care stau la baza întocmirii situațiilor financiare anuale?
3. Ce trebuie să cuprindă notele explicative ?
4. Ce se evidențiază cu ajutorul contului de profit şi pierderi?

Testul 12.1. de autoevaluare:

1. Pentru centralizarea şi controlul exactității datelor înregistrate în conturi înainte de inventarierea patrimoniului se întocmeşte: a) contul de profit şi pierderi; b) balanța de verificare; c) bilanțul.
2. Lucrarea preliminară, prin care se stabileşte situația reală a patrimoniului, care se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor patrimoniale, cât şi la evaluarea lor la nivelul valorii actuale poartă denumirea de : a) evaluarea patrimoniului; c) calculația patrimoniului; b) inventarierea patrimoniului;
3. Ce se întâmplă dacă lipsurile constatate la inventariere nu sunt din vina cuiva : a) se găseşte un vinovat; b) se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor; c) se transferă pentru anul următor.
4. La închiderea exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasa de amortizat: a) da; b) nu; c) da numai la începutul exercițiului financiar.
5. Cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului grupate după natura lor precum şi rezultatul exercițiului (profit sau pierdere) se regăsesc în: a) contul de profit şi pierdere; b) balanța de verificare; c) bilanțul contabil.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Bojian O. - *Bazele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2003
2. Călin O. Contabilitate de gestiune, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2001
3. Calin O., Ristea M. - *Bazele contabilității*, Editura Național, Bucureşti, 2000
4. Caciuc Leonora, Megan O. - *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timişoara, 2003
5. Capron M. - *Contabilitatea în perspectivă* (traducere), Editura Humanitas, 1994
6. Collase B. - *Contabilitate Generală* (traducere), Editura Moldova, Iaşi, 1995
7. Dobrotă N. (coord.) - *Dicționar de economie*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
8. Demetrescu C.G., Puchiță V., Possler L., Voica V. - *Contabilitatea ştiință fundamentală şi aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979
9. Epuran M., Băbăiță Valeria - *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timişoara, 2000
10. Feleagă N., Malciu Liliana, Bunea Şt - *Bazele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
11. Malciu Liliana - *Cererea şi oferta de informații contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
12. Mateş D. - *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Mirton, Timişoara, vol I –2002, vol II 2003
13. Mateş D. (coord.) Contabilitatea întreprinderii ~ aplicații practice~, Editura Mirton, Timişoara, 2005
14. Matiş D. - *Contabilitatea operațiilor specialei*, Editura Intelcredo, Deva, 2003
15. Oprean I. (coord.) - *Bazele Contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
16. Pântea I.P. - *Bazele contabilității*, Editura Intel credo, Deva, 1996
17. Pereş I., Mateş D., Caciuc L, Iosif A., Imbrescu C Bazele contabilității, Editura Mirton, Timişoara,2004

18. Pereş I.
Mateş D.
Pereş C. - *Bazele contabilității* Ed. Mirton ,2005.

19. Ristea M. - *Bazele Contabilității*, Universitatea Creştină „Dimitrie Cantemir" Bucureşti, 1996

20. Teaciuc M. (coord.) - *Bazele cobtabilității*, Editura Eurostampa, Timişoara, 2000

21. Teaciuc M.
Pereş I.
Herbei M. - *Bazele contabilității*, Tipografia Universității Timişoara, 1980

22. MFP Reglementări contabile pentru agenții economici, 2002

23. * * * - Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991 modificată şi republicată, M. Of. nr.48/ 14.01.2005

24. * * * - Standardele Internaționale de Contabilitate 2001, International Accounting Standards Bords, Editura Economică 2002

25. * * * - Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiar contabilă şi modelele acestora, Ministerul Finanțelor, Editura Economică, Bucureşti, 1998

26. * * * - Catalogul formularelor cu regim special privind activitatea financiară şi contabilă. Modele şi norme de întocmire şi utilizare, Ministerul Finanțelor Publice, Editura Economică, Bucureşti, 2001

27. * * * - Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Ord. nr. 306/26.02.2002 al M.F.P., M.Of. nr. 279/25.04.2002

28. * * * - Reglementarile contabile armonizate cu Directiv a IV-a a Comunităților Economice Europene si cu Standardele Internaționale de Contabilitate, Ord. nr. 94/29.01.2001 al M.F., M.Of. nr. 85/20.02.2001

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALALURI

GRUPA 10 CAPITAL SI REZERVE

101 Capital

1011 Capital subscris nevărsat

1012 Capital subscris vărsat

104 Prime legate de capital

105 Rezerve din reevaluare

106 Rezerve

GRUPA 11 REZULTATUL REPORTAT

117 Rezultatul reportat

GRUPA 12 REZULTATUL EXERCITIULUI

121 Profit sau pierdere

129 Repartizarea profitului

GRUPA 13 SUBVENTII PENTRU INVESTITII

131 Subvenții guvernamentale pentru investiții

GRUPA 15 PROVIZIOANE

151 Provizioane

GRUPA 16 IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi şi emisiuni de obligațiuni

162 Credite bancare pe termen lung

166 Datorii ce privesc imobilizările financiare

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

169 Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 CONTURI DE IMOBILIZARI

GRUPA 20 IMOBILIZARI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire

203 Cheltuieli de dezvoltare

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi active similare

207 Fond comercial

208 Alte imobilizări necorporale

GRUPA 21 IMOBILIZARI CORPORALE

211 Terenuri şi amenajări la terenuri

212 Construcții

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

GRUPA 23 IMOBILIZARI IN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231 Imobilizări corporale în curs de execuție

232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

233 Imobilizări necorporale în curs de execuție

234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

GRUPA 26 IMOBILIZARI FINANCIARE

261 Acțiuni deținute la entități afiliate

263 Interese de participare

264 Titluri puse în existență

265 Alte titluri imobilizate

267 Creanțe imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pe imobilizări financiare

GRUPA 28 AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARILE

280 Amortizări privind imobilizările necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale

GRUPA 29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZARILOR

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 CONTURI DE STOCURI SI PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE

GRUPA 30 STOCURI DE MATERII PRIME SI MATERIALE

301 Materii prime
302 Materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar
308 Diferențe de preț la materii prime şi materiale

GRUPA 33 PRODUCTIA IN CURS DE EXECUTIE

331 Produse în curs de execuție
332 Lucrări şi servicii în curs de execuție

GRUPA 34 PRODUSE

341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferențe de preț la produse

GRUPA 35 STOCURI AFLATE LA TERTI

GRUPA 36 ANIMALE

361 Animale şi păsări

GRUPA 37 MARFURI

371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri

GRUPA 38 AMBALAJE

381 Ambalaje

GRUPA 39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR SI PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Ajustări pentru deprecierea produselor
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 CONTURI DE TERTI

GRUPA 40 FURNIZORI SI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
408 Furnizori – facturi nesosite

409 Furnizori – debitori

GRUPA 41 CLIENTI SI CONTURI ASIMILATE

411 Clienți
413 Efecte de primit de la clienți
418 Clienți – facturi de întocmit
419 Clienți – creditori

GRUPA 42 PERSONAL SI CONTURI ASIMILATE

421 Personal – salarii datorate
423 Personal – ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Rețineri din salarii datorate terților
428 Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul

GRUPA 43 ASIGURARI SOCIALE, PROTECTIA SOCIALA SI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurări sociale
4312 Contribuția personalului la asigurări sociale
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanțe sociale

GRUPA 44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE SI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit/venit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozit pe venituri de natura salariilor
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
445 Subvenții
447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului

GRUPA 45 GRUP SI ASOCIATI

451 Decontări între entități afiliate
453 Decontări privind interesele de participare
455 Sume datorate asociaților/acționarilor
456 Decontări cu acționari/asociații privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operații în participații

GRUPA 46 DEBITORI SI CREDITORI DIVERSI

461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

GRUPA 47 CONTURI DE REGULARIZARE SI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operații în curs de clarificare

GRUPA 48 DECONTARI IN CADRUL UNITATII

GRUPA 49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți

495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociații

496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi

CLASA 5 CONTURI DE TREZORERIE

GRUPA 50 INVESTITII PE TERMEN SCURT

501 Acțiuni deținute la entități afiliate

505 Obligațiuni emise şi răscumpărate

506 Obligațiuni

508 Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate

509 Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

GRUPA 51 CONTURI LA BANCI

511 Valori de încasat

512 Conturi curente la bănci

5121 Conturi la bănci în lei

5124 Conturi la bănci în valută

5125 Sume în curs de decontare

518 Dobânzi

519 Credite bancare pe termen scurt

GRUPA 53 CASA

531 Casa

5311 Casa în lei

5314 Casa în valută

532 Alte valori

GRUPA 54 ACREDITIVE

541 Acreditive

542 Avansuri de trezorerie

GRUPA 58 VIRAMENTE INTERNE

581 Viramente interne

GRUPA 59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591 Ajustări pt pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități afliliate

592 Ajustări pentru deprecierea acțiunilor proprii

593 Ajustări pentru deprecierea acțiunilor

595 Ajustări pentru deprecierea obligațiunilor emise şi răscumpărate

596 Ajustări pentru deprecierea obligațiunilor

598 Ajustări pentru deprecierea altor investiții financiare şi creanțe asimilate

CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

GRUPA 60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601 Cheltuieli cu materiile prime

602 Cheltuieli cu materialele consumabile

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604 Cheltuieli privind materialele nestocate

605 Cheltuieli privind energia şi apa

606 Cheltuieli privind animalele şi păsările

607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele

GRUPA 61 CHELTUIELI CU LUCRARILE SI SERVICIILE

EXECUTATE DE TERTI

611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

GRUPA 62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERTI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

GRUPA 63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE SI VARSAMINTELE ASIMILATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

GRUPA 64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

GRUPA 65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare

GRUPA 66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind investiţiile financiare
665 Cheltuieli privind diferenţele de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

GRUPA 67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare

GRUPA 68 CHELTUIELI CU AMORTIZARILE, PROVIZIOANE SI AJUSTAREA LA INFLATIE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pt depreciere
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pt pierdere de valoare

GRUPA 69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT SI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Alte cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite si taxe.

CLASA 7 CONTURI DE VENITURI

GRUPA 70 CIFRA DE AFACERI

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activități diverse

GRUPA 71 VARIAȚIA STOCURILOR
711 Variația stocurilor

GRUPA 72 VENITURI DIN PRODUCTIA DE IMOBILIZARI
721 Venituri din producția de imobilizări necorporale
722 Venituri din producția de imobilizări corporale

GRUPA 74 VENITURI DIN SUBVENTII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenții de exploatare

GRUPA 75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi
758 Alte venituri de exploatare

GRUPA 76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din imobilizări financiare
762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanțe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament cedate
765 Venituri din diferențe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obținute
768 Alte venituri financiare

GRUPA 77 VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare

GRUPA 78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE
781 Venituri din provizioane şi ajustări pt depreciere priv. activitatea de expl.
788 Venituri financiare din ajustări pt pierderea de valoare

CLASA 8 CONTURI SPECIALE

GRUPA 80 CONTURI IN AFARA BILANTULUI
801 Angajamente acordate
802 Angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului

GRUPA 89 BILANT
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 CONTURI DE GESTIUNE

GRUPA 90 DECONTARI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producția obținută
903 Decontări interne privind diferențele de preț

GRUPA 92 CONTURI DE CALCULATIE
921 Cheltuielile activității de bază
922 Cheltuielile activităților auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producție
924 Cheltuieli generale ale administrației
925 Cheltuieli de desfacere

GRUPA 93 COSTUL PRODUCTIEI
931 Costul producției obținute
933 Costul producției în curs de execuție